

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Controlling v podniku PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.

Controlling in the company PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.

DP-PE-KFU-2007 28

ZDENĚK POPELKA

Vedoucí práce: PhDr. Ing. Helena Jáčová, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Jaroslav Krňák

Počet stran: 88

Počet příloh: 4

Datum odevzdání: 11. května 2007

Prohlášení:

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 2. května 2007

Zdeněk Popelka

Poděkování

Velice rád bych poděkoval paní PhDr. Ing. Heleně Jáčové, Ph.D., panu Ing. Jaroslavu Krňákovi a paní Haně Hoření za veškeré konzultace, poskytnuté informace a za jejich vstřícný přístup a věnovaný čas.

Resumé

V diplomové práci se zaměřuji na funkci a hlavní úkoly oddělení controllingu v podniku PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.. První kapitola je věnovaná controllingu z teoretického pohledu, zejména jeho historii, koncepci a organizaci a zároveň se věnuje prolínání činností controllera a manažera. V druhé kapitole je představena firma. Je zde krátce zmíněna její historie, předmět podnikání, majetkové uspořádání v rámci koncernu a vnitřní členění z funkčního a nákladového pohledu. Třetí kapitola pojednává o informačním systému SAP jako o zdroji dat, které slouží oddělení controllingu pro tvorbu výkazů a analýz. Ve čtvrté kapitole jsou analyzovány hlavní činnosti controllingu ve vybraném podniku. Zvolil jsem tvorbu finančního plánu, controlling nákladů na výrobek, metodiku sestavování účetních výkazů, způsoby sledování produktivity a efektivity v podniku zaměřeném na výrobu kabelů, analýzu ziskovosti výrobků a controlling zásob. Závěrečná pátá kapitola obsahuje návrhy a doporučení, které bych zavedl pro efektivnější sledování a řízení podniku.

Klíčová slova

Controlling, informační systém SAP, finanční plán, kalkulace, účetní výkazy, profit centrum, ekonomická přidaná hodnota, produktivita práce, analýza ziskovosti.

Resume

This thesis is trying to explain the function and main activities of the controlling department in the company PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.

The first chapter is devoted to the description of general controlling, especially its history, conception, organization, combined with an analysis of the activities of the controller and the manager. The second chapter presents the entire company. Here it is mentioned its history, the subject of enterprise, the property settlement inside the syndicate, and the internal segmentation based on function and cost objects. The third chapter discourses about the information system SAP, which is a data source used for the creation of reports and analyses. In the fourth chapter some selected controlling activities are analyzed, for example the preparation of a financial plan, product cost controlling, methods of building accounting statements, monitoring of productivity and efficiency in the cables and wires producing factory, profitability analysis, and inventory controlling. The last chapter involves my proposals and recommendations, which I would implement in our system for more effective monitoring and management of this company.

Key words

Controlling, information system SAP, financial plan, calculation, financial statements, profit centre, economic value added, productivity, profitability analysis.

Obsah

Seznam použitých zkratk a symbolů	10
Úvod	12
1 Teoretické vymezení controllingu.....	13
1.1 Historie controllingu.....	13
1.2 Vymezení pojmu	13
1.3 Prolínání funkcí controller a manager	14
1.4 Koncepce controllingu	16
1.5 Organizace controllingu	17
2 Podnik PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.	21
2.1 Představení a historie firmy	21
2.1.1 Historie společnosti	22
2.2 Organigram firmy	23
2.2.1 Úseky a oddělení	23
2.2.2 Nákladová centra	24
3 Informační systém SAP	25
3.1 Všeobecně o systému	25
3.2 Moduly SAP	26
3.2.1 Modul MM (Materials Management)	26
3.2.2 Modul SD (Sales and Distribution)	28
3.2.3 Modul PP (Production – Process).....	29
3.2.4 Modul FI (Financial Accounting).....	30
3.2.5 Modul CO (Controlling).....	33
3.3 Elektronická výměna dat	34
4 Analýza využití controllingu ve firmě PRAKAB	38
4.1 Tvorba finančního plánu	38
4.1.1 Tvorba plánu výkazu zisků a ztrát	39
4.1.2 Tvorba plánu rozvahy	49
4.1.3 Odsouhlasení plánu.....	51
4.2 Controlling nákladů na výrobek	51
4.2.1 Typy skladových položek.....	51
4.2.2 Kalkulační schéma, součásti kalkulace.....	53
4.2.3 Průběh kalkulací	56
4.2.4 Výpočet strojových hodinových sazeb	57
4.2.5. Výpočet režijních přírůžek	60
4.3 Tvorba účetních výkazů	63
4.3.1 Tvorba výkazů prostřednictvím MS Excel	63
4.3.2 Tvorba účetních výkazů dle HBII.....	64
4.4 Produktivita práce a efektivita ve výrobě.....	66
4.4.1 Používané metody ve firmě PRAKAB	66
4.5 Analýza ziskovosti výrobků	68
4.5.1 Metodika ve firmě PRAKAB	68
4.5.2 Zdrojová data pro výpočet	68
4.6 Controlling zásob	69
4.6.1 Odlišné pohledy jednotlivých útvarů na výši zásob	69
4.6.2 Týdenní hodnocení zásob hotových výrobků	70
4.6.3 Měsíční hodnocení zásob hotových výrobků	70

5	Návrhy a doporučení	71
5.1	Zavedení Profit center	71
5.1.1	Možná profit centra ve firmě PRAKAB	71
5.1.2	Nutná vzájemná přiřazení jednotlivých objektů	72
5.1.3	Účtování na profit centra	73
5.1.4	Controllingová závěrka.....	73
5.1.5	Vliv na režijní přírážky v kalkulačním schématu	74
5.2	Podrobnější sledování vybraných bilančních pozic	75
5.2.1	Zásoby	75
5.2.2	Pohledávky	76
5.2.3	Závazky	76
5.2.4	NWC.....	77
5.3	EVA.....	77
5.3.1	Všeobecně.....	77
5.3.2	NOPAT.....	78
5.3.3	Operativní kapitál	78
5.3.4	WACC	79
5.4	Rozvržení struktury účetních výkazů do 3 úrovní.....	79
5.5	Analýza zpožděných výrobních zakázek.....	81
	Závěr	84
	Seznam literatury.....	86
	Seznam tabulek a obrázků	87
	Seznam příloh.....	88

Seznam použitých zkratk a symbolů

a.s.	akciová společnost
aj.	a jiné
Al	aluminium
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
cca.	circa
cm	centimetr
Cu	cuprum
č.	číslo
ČR	Česká republika
D	Dal
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EDI	Electronic Data Interchange
EN	evropská norma
ESN	Electronic Serial Number
EVA	Economic Value Added
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HB1	Handelsbilanz1
HB2	Handelsbilanz2
HR	Human Resources
IBAN	International Bank Account Number
IČO	Identifikační číslo organizace
IM	investiční majetek
ISO	International Standard Organization
IT	Information Technology
Kč	Koruna česká
Kg	kilogram
kV	kilovolt
KWh	kilowatthodina
LME	London Metal Exchange
m ²	metr čtverečný
m ³	metr krychlový
MD	Má dát
mj.	mimo jiné

mm	milimetr
např.	například
NOPAT	Net Operating Profit after Taxes
NWC	Net Working Capital
PC	Personal Computer
PE	polyethylen
PHM	pohonné hmoty a maziva
popř.	popřípadě
PVC	polyvinylchlorid
QM	Quality Management
resp.	respektivě
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
SKB	Schwechater Kabelbeteiligungsgesellschaft
SKG	Schwechater Kabelgesellschaft
SKW	Schwechater Kabelwerke
SP	sociální pojištění
spol. s r.o.	společnost s ručením omezeným
SWIFT	Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication
tab.	tabulka
THP	technicko-hospodářský pracovník
tj.	to jest
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
WACC	Weighted Average Cost of Capital
ZP	zdravotní pojištění

Úvod

V dnešní dynamické době závisí úspěch většiny firem především na způsobu práce s informacemi. Mít ve správný okamžik k dispozici potřebné informace, umožní realizovat efektivní rozhodování, která mohou ovlivňovat jak každodenní operativu, tak i zásadním způsobem budoucí chod a vývoj firmy. Život komerční sféry si již jen stěží dokážeme představit bez výpočetní techniky. Podniky jsou řízeny pomocí nejrůznějších informačních systémů. Ty poskytují informace, závislé na typu a předmětu podnikání podniku a na požadavcích uživatelů. Avšak takovéto informace nejsou pro samotné řízení vždy zcela dostačující. Je třeba je analyzovat, porovnávat a přetvářet do podoby, se kterou je management firmy ochoten a schopen pracovat. Včas poskytnuté informace v patřičné kvalitě mohou být značnou konkurenční výhodou.

A je to právě oddělení controllingu, které se zabývá sbíráním, analýzou a následným hodnocením informací z většiny firemních úseků a jejich transformací do podoby akceptovatelné managementem.

Cílem této práce je proto poskytnout představu o tom, co je to vůbec controlling, jak a kde vznikl, jak spolupracuje s managementem firmy, na co je zaměřen a jak je začleněn do vnitropodnikové struktury na všeobecné úrovni. Dále se zaměřím na asi nejrozšířenější informační systém, aplikovaný ve větších společnostech jako na zdroj dat pro controlling, a to systém SAP. Hlavní náplní této práce však bude analýza vybraných činností, prováděných controllery v konkrétní společnosti, a to ve společnosti PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.. Zaměřím se na proces tvorby plánu a jeho zakomponování do rozvahy a výsledovky. Dále se budu věnovat oblasti kalkulací - od kalkulací výrobků, přes stanovení kalkulačního schématu, výpočet hodinových sazeb, až po výpočet režijních přírážek. Dále zmíním i samotnou tvorbu měsíčních a ročních účetních výkazů dle českých účetních standardů a následně jejich konverzi dle rakouských účetních standardů z důvodu konsolidace výkazů ve skupině. Také se budu zabývat body, jako je sledování produktivity a efektivnosti, analýzou ziskovosti a controllingem zásob.

Práci zakončím některými návrhy či doporučeními, a to ať již na úrovni zlepšení procesů současných, tak i zavedení zcela nových.

1 Teoretické vymezení controllingu

V této kapitole se budu věnovat problematice controllingu z pohledu teorie, tj. jeho historii, vymezení pojmu, koncepci a organizaci.

1.1 Historie controllingu

Výraz controlling má svůj původ ve Francii. V 15. století zde byl zřízen oficiální dvorní úřad, který plnil kontrolní funkci (contre-rôle). Poté byl zaveden i ve státní správě Španělska a Anglie.

Zásadní zlom ale znamenalo rozšíření v USA, kde začal být využíván v soukromé sféře. Toto se datuje kolem roku 1880 u železničních společností. V roce 1892 bylo vytvořeno pracovní místo s názvem Controller ve firmě General Electric Company. V následujících letech se tato funkce v privátních podnicích příliš nerozšiřovala. Ke změně došlo až vlivem celosvětové hospodářské krize, díky níž začal být kladen důraz na efektivitu, mj. i efektivitu procesů a činností ekonomických úseků, zejména vedení účetnictví a rozpočetnictví. V souvislosti s tím dochází k založení první controllingové instituce nazvané „Controllers Institute Of America“. Od tohoto okamžiku dochází k rozvoji controllingu, jsou zakládány CO-instituty po celém vyspělém světě. V ČR je Controller Institut zastupován firmou Contrast Consulting Praha spol. s r.o., zaměřenou na vzdělávací a poradenskou činnost.

1.2 Vymezení pojmu

Základem slova Controlling je slovo „control“. V anglickém jazyce jeho slovesná forma „to control“ má několik významů a to především:

- řídit, vést, ovládat;
- kontrolovat, dohlížet na.

Dodnes se literatura nesjednotila na jednoznačné definici tohoto slova. Je však rozlišováno ze dvou pohledů a to pohledu institucionálního (controlling jako samostatné oddělení) a pohledu funkčního (controlling jako jednotlivé aktivity). V neanglicky mluvících zemích se většinou slovo controlling nepřekládá, a je přisvojováno slovní zásobě daného jazyka.

Angloamerická naučná literatura uvádí, že controlling neplní jen funkce plánování, organizování, kontrolování atd., ale i funkci managementu. Proto by se měli controllingem zabývat nejen controlleři, ale i pracovníci na všech úrovních hierarchie společnosti. [1]

1.3 Prolínání funkcí controller a manager

Častým úskalím v praxi je vymezení činností, které patří ještě do působnosti controllingu a které jsou již prací managementu. Přesná hraniční čára neexistuje. V současnosti je patrný trend, kdy manažer přebírá úkoly controllera a controller současně vstupuje více do managementu. Tato skutečnost je ještě více patrná u menších organizací, kdy z důvodu štíhlého managementu plní úkoly controllingu přímo management. Vedle toho se však i controlleři stávají managery, kdy těží ze svých širokých zkušeností, nabytých ve funkci controllera. [1]

Tab. č. 1 Ideální dělba práce mezi manažerem a controllerem

CONTROLLER	MANAGER
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	"Kupuje" podnikohospodářské poradenství
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Řídí s orientací na cíle a využívá při tom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

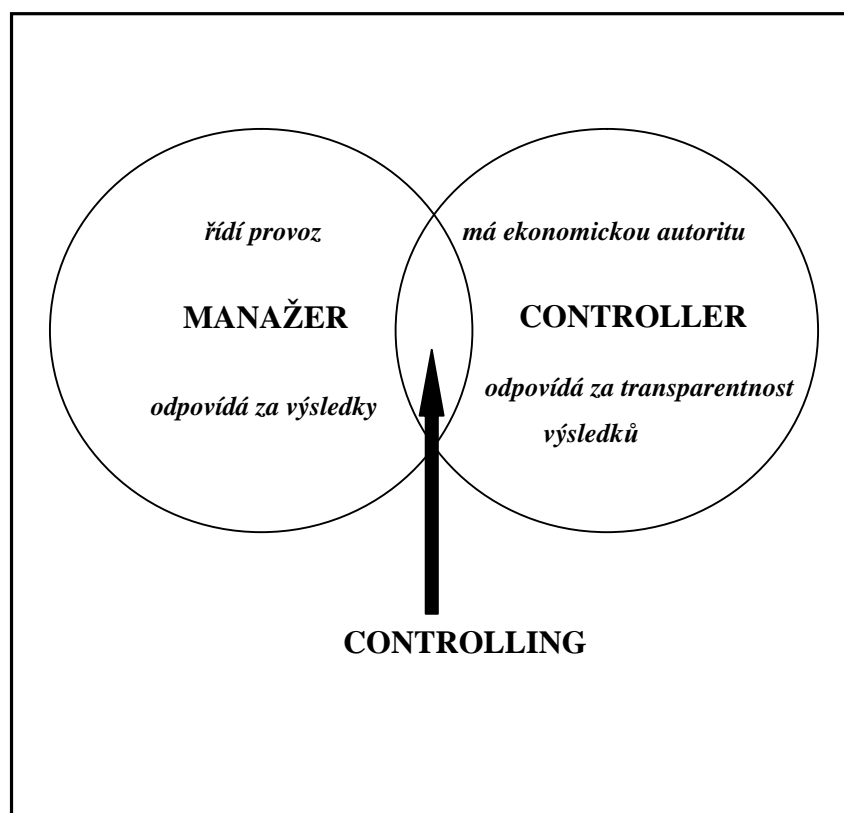
Zdroj: Eschenbach; R.: Controlling, ASPI, str. 122

Vedoucí pracovníci řídí podnik na základě neúplných informací, s jistým časovým zpožděním a pod značným časovým tlakem. Proto zde vzniká otázka, o jakou pomoc se

může management opřít při plnění těchto úloh a jakými systémy může být doplňován. Pomoc řízení rozdělujeme na základě dvou pohledů, a to na pohled v užším smyslu a pohled v širším smyslu. Za pohledem v širším smyslu se skrývá koncepce a filozofie managementu, užším smyslem jsou míněny konkrétní instituce či funkce, podílející se na plnění úkolů řízení přípravou a realizací rozhodování.

Systémy doplňující řízení především závisí na velikosti a mezinárodním charakteru společnosti, dále na dynamice, intenzitě odvětvové konkurence a očekávaných změnách okolí.

Obr. č. 1 Prolínání činností controllera a manažera



Zdroj: International group of Controlling: Slovník controllingu, Management Press, str. 36

Controlling doplňuje řízení podniku o:

- controlling jako filozofii řízení;
- funkce controllingu doplňující řízení;
- instituce a nástroje controllingu.

Controllingová filozofie řízení je založená na plánování, řízení a zpětné regulaci. Předpokladem pro fungování této filozofie je mj. cílová orientace společnosti, řízení je založeno na plánování a kontrole a vyznačuje se značnou flexibilitou. Cílem tohoto stylu řízení je zajištění životaschopnosti podniku a vytváření hodnot. Hlavní funkcí controllingu je koordinace jednotlivých dílčích systémů řízení a zabezpečení potřebných informací.

V praxi se ukazuje potřeba doplnit řízení controllingem minimálně z důvodu zajištění včasných a kvalitních informací pro rozhodování a doplnění orgánů řízení o podnikově-ekonomické odborné znalosti controllerů, kdy controller funguje jako ekonomický poradce a informační manager. Přínosem controllingu je zlepšení kvality rozhodování a jeho zprůhlednění. Controller a manager by se měli vzájemně doplňovat nejen svými znalostmi, ale i svými vlastnostmi a vzájemně se obohacovat o nové zkušenosti. Z tohoto vyplývá, že různé typy manažerů vyžadují různé typy controllerů, což by mělo být zohledněno při obsazování daných pracovních míst i při zavádění controllingu. Controlling je jediná koncepce, která poskytuje celkovou pomoc managementu, neboť ho doplňuje a integruje.

1.4 Koncepce controllingu

Koncepce controllingu [1] nám poskytují základní výpovědi o cílech a funkcích controllingu. Cíle rozlišujeme na přímé a nepřímé. Přímé cíle vymezují rozsah úloh controllingu, čímž objasňují, zda úkolem controllingu je: obstarávání informací; koordinace řízení či podílení se na rozhodování. Jsou tedy předmětem konkrétního řízení. Nepřímé cíle jsou ty, jež controlling pouze podporuje, účastní se jich nepřímo.

Z přímých cílů lze odvodit následující koncepce:

- koncepce orientovaná na účetnictví;
- koncepce orientovaná na informace;
- koncepce vztažená k systému řízení;
- přístupy praktiků.

Koncepce orientovaná na účetnictví – obsahem účetnictví se rozumí účetnictví, kalkulace, statistika a rozpočetnictví. Cílem je centralizace účetnictví a jeho zaměření do budoucnosti, dále výpočty potřebné k plánování, kontrola a řízení dějů v podniku, zajištění cílů likvidity a ziskových cílů při všech rozhodováních a jednáních v podniku.

Koncepce orientovaná na informace – staví na účetnickém základě, controlling však chápe jako podporu řízení podniku informacemi a jako získávání, úpravu a koordinaci

informací pro jejich využívání v řízení podniku. Odůvodnění této koncepce vyplývá z eliminování velkého množství nepotřebných informací, které nejsou v požadované kvalitě ani potřebné důležitosti, a tudíž nejsou relevantní pro rozhodování. Snahou je vytvoření centralizovaného podnikového informačního hospodářství. Úloha controllingu pak spočívá i ve vývoji a provozování manažerského informačního systému.

Koncepce vztahující se k systému řízení – v této koncepci lze spatřovat nejdůležitější aspekty controllingu, kdy je controlling považován za podsystém řízení podniku. Tuto koncepci dále dělíme na Koncepci orientovanou na plánování a kontrolu a na Koncepci orientovanou na koordinaci. U koncepce orientované na plánování a kontrolu shledáváme centrální funkci v koordinaci plánování a kontroly za průběžného poskytování informací. Koncepce zahrnuje úlohy controllingu cílově orientované na zisk a informace. Provádí se jak v operativní, tak i ve strategické rovině. Proto se zde zdůrazňuje důležitost strategického controllingu. Koncepce orientovaná na koordinaci má na starosti celý systém vedení včetně jeho podsystémů, dále systém hodnotový, plánovací i kontrolní, informační, motivační, organizační aj.

Přístupy praktiků – zde se staví do popředí orientace controllingu na cíl, kdy se zaměřujeme na přímé cíle. Controlling se realizuje v týmu mezi managerem a controllerem, kdy úloha controllera spočívá v provádění a koordinaci aktivit za účelem dosažení podnikových cílů, kterými například jsou: – zisk, růst (podniku, podílu na trhu), vývoj (podniku, nových výrobků), apod.

1.5 Organizace controllingu

Organizační podoba controllingu [1] je jednou z nejvýznamnějších otázek controllingu. Základní otázkou je, zda mají být úlohy controllingu plněny koncentrovaně v jednom oddělení, nebo zda je možné je plnit jako doplňkovou činnost v ostatních útvarech společnosti. Odpověď na tuto otázku bude ve významné míře ovlivňovat velikost dané organizace, kde je nutno zvážit výhody i nevýhody samostatného útvaru controllingu. Toto lze provést na následujících bodech:

- U malých a středních podniků je komunikace mezi malým počtem vedoucích pracovníků zpravidla lepší než u velkých organizací. Tudíž je i lepší předávání informací. Z toho vyplývá, že smysluplnost samostatného oddělení controllingu je zde nižší.

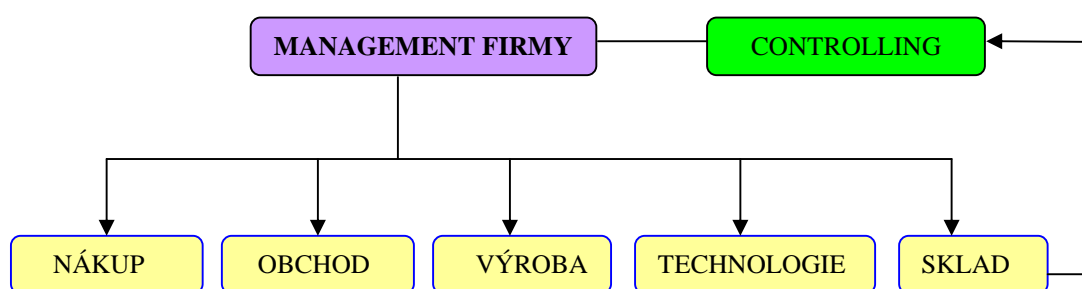
- Controller musí mít specifické odborné a metodické znalosti, což lze stěží očekávat u pracovníků, kteří controllingové aktivity provádějí jako svoji okrajovou činnost.
- Controller s požadovanou kvalifikací stojí na trhu práce dost peněz.
- Otázka vytíženosti controllera u menších organizací.

Soudobou praxí ve většině případů je, že větší a velké organizace mají své oddělení controllingu. U menších podniků je funkce controllera zastoupena víceméně na „částečný úvazek“ a je doplněna dalšími aktivitami, většinou z příbuzných oborů (účetnictví, daně, finanční řízení, apod.). Skutečnost, že by byly controllingové aktivity nakupovány externě - outsourcingem, je naprosto ojedinělá. Rozhodneme-li se pro samostatné oddělení controllingu, je důležité zvážit, na jakém místě bude v organizační struktuře stát. Všeobecně je doporučováno, aby bylo postavení controllera na nejvyšší hierarchické úrovni. V poslední době se však ozývá i kritika takovéto struktury, protože pak ti, co radí a informují, se také podílejí na rozhodování, což může narážet na objektivnost rozhodnutí a nezájatost controllerů. Proto je spíše navrhováno, aby byl útvar controllingu na druhé hierarchické úrovni.

Na základě těchto dvou názorových proudů rozlišujeme funkci controllingu štábní a funkci liniovou. Rozdíl mezi nimi spočívá v tom, zda má controlling rozhodovací kompetence, tzn., zda řízení jen podporuje, či zda-li ho přímo vykonává.

Grafické znázornění rozdílu mezi liniovou a štábní organizací uvádí následující obrázky:

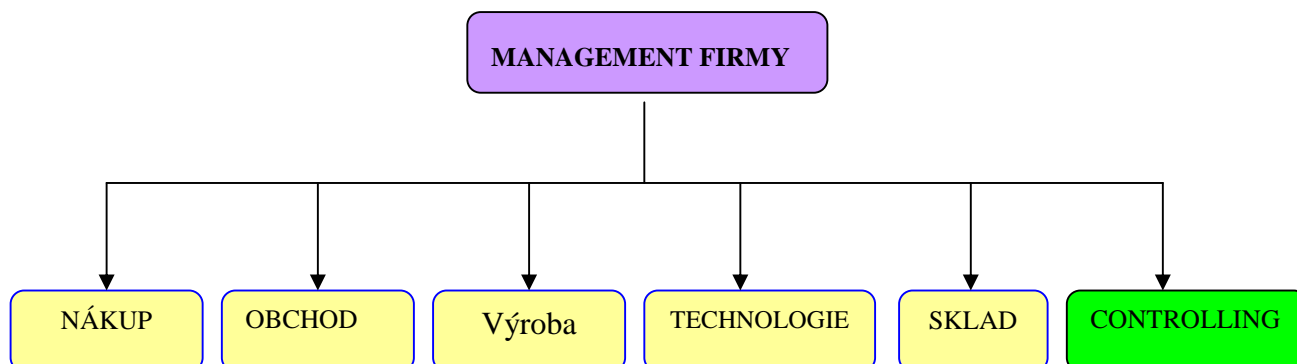
Obr. č. 2 Štábní začlenění controllingu v organizační struktuře firmy



Zdroj: Eschenbach; R.: Controlling, ASPI, str. 130

Jedná se o typickou štábní strukturu. Její typické úkoly jsou příprava rozhodnutí, sbírání a vyhodnocování informací, koordinace dílčích plánů, dozor nad prováděním přijatých rozhodnutí. Controlling však nedisponuje oprávněním nařizovat.

Obr. č. 3 Liniové začlenění controllingu v organizační struktuře firmy



Zdroj: Eschenbach; R.: Controlling, ASPI, str. 131

Jedná se o typickou liniovou strukturu. Oddělení controllingu je tak podřízeno přímo managementu firmy. Výhoda spočívá v jednoduchosti a průhlednosti vztahů nadřízenosti a podřízenosti v dané organizaci.

Jelikož se náplň práce controllingu prolíná se všemi odděleními podniku, občas se v praxi stává, že dojde k decentralizaci některých pracovních míst z oddělení controllingu. Potom mohou vzniknout tři varianty, a to:

Tab. č. 2 Výhody a nevýhody variant spolupráce mezi decentrálním a centrálním controllingem

Varianta	Přednosti	Nedostatky
Decentrální controlling je podřízen centrálnímu controllingu.	Dobrá spolupráce i tok informací mezi centrálním a decentrálním controllingem. Štíhlá organizace controllingu. Zajištění jednotnosti systému controllingu.	Pro příslušný útvar je controller cizí těleso či špion. Decentralizovaný controlling je orientován centrálně a málo podporuje jednotku.
Decentrální controlling je podřízen vedoucímu útvaru.	Decentrální controlling je chápán příslušným útvaru jako vlastní controller. Je akceptován, má přístup k informacím.	Centrální controller nemá nad decentrálním controllerem pravomoci.
Decentrální controlling je podřízen vedoucímu útvaru, spadá však pod centrální controlling.	V ideálním případě jsou kombinovány jmenované přednosti, aniž by se vyskytly nedostatky.	Dvojitá podřízenost, která může vést ke konfliktům.

Zdroj: Eschenbach; R.: Controlling, ASPI, str. 136

Vnitřní struktura oddělení controllingu

Vnitřní struktura je ovlivněna zejména velikostí podniku, majetkovým uspořádáním podniku, provozními požadavky, historií podniku, personálními možnostmi apod. Tvoří se na základě specializace uvnitř oddělení.

Specializace se dělí podle:

- činnosti;
- funkce;
- adresáta.

Specializací podle činnosti je myšleno rozdělení dle úkolů, tzn., že jednotliví pracovníci jsou odpovědní za jim přidělené úkoly - např. tvorba budgetu a forecastu, reporting, výrobní a investiční analýzy.

Specializace dle funkce vymezuje činnosti controllera se zaměřením na jednotlivé podnikové úseky. Mezi nejběžnější patří :

- finanční controlling;
- výrobní controlling;
- controlling nákladů na výrobek;
- investiční controlling;
- controlling prodeje;
- projektový controlling.

K těmto základním druhům patří ještě další a ty se mohou dále dělit na podrobnější členění, jejichž úplný výčet není předmětem této práce. Z praxe vyplývá, že vnitřní členění nezávisí jen na velikosti podniku, ale i na předmětu podnikání (jiné členění bude u výrobního podniku a jiné u banky).

Posledním typem je **specializace podle adresáta**, čímž je myšlen např. divizní controller, regionální controller, koncernový controller atd.

2 Podnik PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.

V této kapitole představím firmu PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s., zejména její historii od vzniku společnosti až po současnost. Dále se zaměřím na vnitřní strukturu společnosti z pohledu jednotlivých oddělení i z pohledu nákladového.

2.1 Představení a historie firmy

Společnost PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s. se zabývá výrobou vodičů a kabelů a jejich testováním, měřením a analýzami. V současné době zaměstnává cca. 400 pracovníků a dosahuje ročního obrátu kolem 3 500 mil. Kč. Teritoriálně se orientuje na dodávky do tuzemska, Polska, Ruska, Německa, Irska a Rakouska.

Výrobní sortiment je v převážné míře orientován na výrobu:

- měděných drátů, lan a pletiv;
- měděných a hliníkových kabelů do 1kV;
- vnitřních a místních telefonních kabelů;
- kabelů pro měření a regulaci;
- speciálních kabelů pro letecký a automobilový průmysl;
- bezhalogenových, oheň retardujících a ohnivzdorných kabelů.

Výrobky společnosti jsou důležitými komponenty pro výrobu silnoproudé elektrotechniky, pro odvětví spojů a energetiky.

Firma PRAKAB je dceřinou společností rakouské firmy SKB. Uspořádání společností dle majetkové struktury ukazuje následující obrázek:

Obr. č. 4 Uspořádání společnosti dle majetkové struktury



Zdroj: Interní materiály společnosti

2.1.1 Historie společnosti

V roce 1919 založil rakouský podnik Schwechater Kabelwerke GmbH (SKW) pobočku v Praze-Vysočanech, aby byl přímo zastoupen na svých důležitých odbytištích. V roce 1921 je tento podnik přemístěn na okraj Prahy, do Hostivaře, a jeho většinový podíl přebírá Dr. Kolben, který byl doposud podílníkem SKW. Tímto krokem vzniká podnik Pražská kabelovna, s.r.o. pod ochrannou známkou PRAKAB. Podnik vyrobil první kabely v roce 1922. V roce 1923 začal jako první v tehdejší Československu vyrábět lakované dráty. Po násilném vyvlastnění německými okupanty a přeměně na akciovou společnost přebírá většinu akcií firma Křižík-Chaudior a.s.. PRAKAB fúzuje s firmou Pražská měďárna a elektrotechnické závody Křižík a.s.. Rok 1946 přináší zestátnění a následné začlenění do národního podniku »Elektrotechnické závody Křižík« a brzy nato do nově založeného národního podniku Kablo Bratislava, do něhož byly spojeny všechny československé kabelovny.

V roce 1948 dochází na základě centrálně nařízené specializace v rámci československých kabeloven opět k značným změnám ve výrobním programu a je zastavena výroba místních telefonních kabelů, kabelů pro střední napětí a vodičů s pryžovou a textilní izolací. Do sortimentu přibývají měděné kabely s PVC izolací s jmenovitým napětím do 1kV, telefonní kabely pro vnitřní rozvody, regulační a řídicí kabely, letištní a letecké vodiče. Podnik se opět stává samostatným národním podnikem a je přejmenován na Kablo

Hostivař, aby byl později, v roce 1958, opět integrován společně s dalšími kabelovnami do národního podniku Kablo Kladno. Stejným způsobem byla organizována i výroba vnitřních sdělovacích kabelů. Pod vlivem zvýšené poptávky po signálních kabelech byla provedena zásadní modernizace podniku. V roce 1984 byla dokončena výstavba nové železniční vlečky včetně nakládací rampy s mostovým jeřábem. Významné politické a i hospodářské změny roku 1989 ovlivnily výrazně i podniky sdružené v ZSE kombinátu. V případě PRAKABu došlo k založení akciové společnosti dne 11. listopadu 1991 a v té době již také vznikla myšlenka o hledání vhodného zahraničního partnera. Po dlouhých jednáních bylo rozhodnuto o prodeji 51% akcií kabelovně Schwechater Kabelwerke; převod majoritního podílu akcií byl uskutečněn na základě smlouvy ze dne 26. srpna 1992. Touto změnou se obnovily původní svazky mezi oběma firmami sahající do doby jejich samotného vzniku a přerušené po druhé světové válce.

O rok později bylo označení firmy rozšířeno na dnes platný název "PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.". Došlo k navýšení základního kapitálu a koupí dalších akcií vzrostl podíl SKW na dnešních 98%. Proběhla certifikace kvality systému RWTÜV ISO 9001 : 2000 / EN ISO 9001 : 2000.

Přetrvávající krize západoevropského kabelářského průmyslu vedla ke změnám uvnitř skupiny SKW. Produkce z SKW byla přeložena do Prahy za současného zdvojnásobení výrobních kapacit energetických kabelů a rozšíření logistického centra ve Schwechatu. Byla zavedena úspěšná certifikace systému jakosti odpovídající nové EN ISO 9001 : 2000 a Environmentálního systému kvality odpovídající ISO14004 / EN ISO 14001. [13] V současné době probíhá výstavba dalšího výrobního závodu „na zelené louce“, jež bude sesterskou společností firmy PRAKAB a sice na Slovensku v okolí Bratislavy.

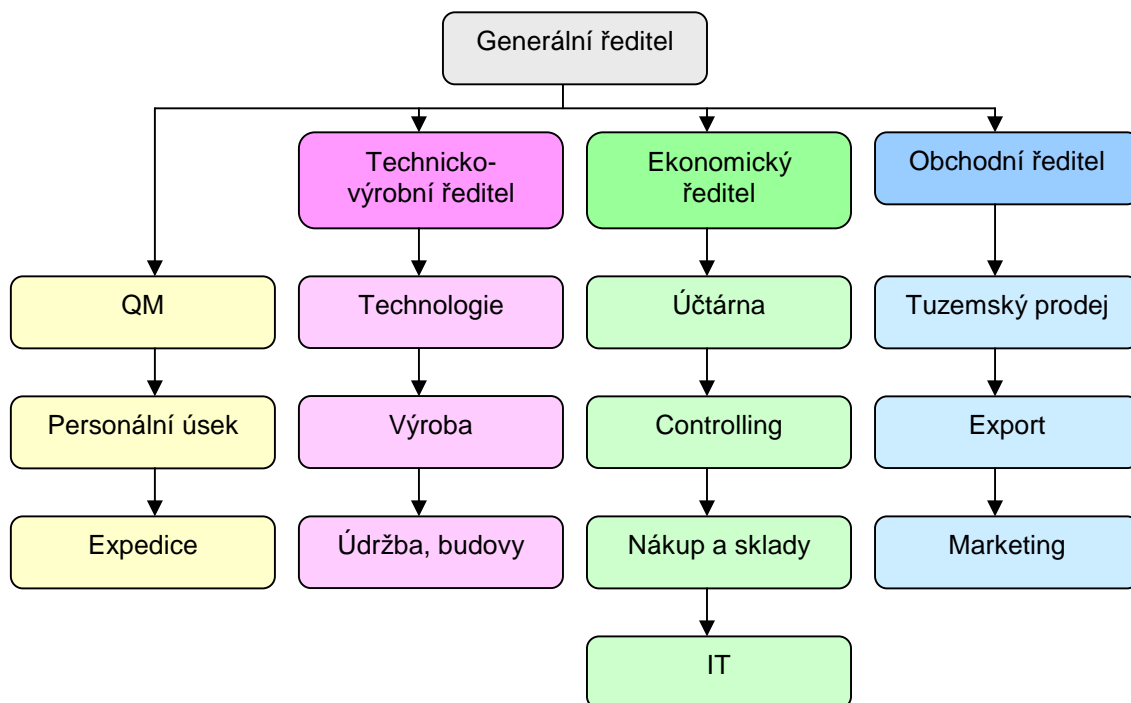
2.2 Organigram firmy

Zde se zaměřím na vnitřní strukturu firmy ze dvou pohledů. Prvním pohledem je rozdělení na úseky a oddělení firmy a druhý pohledem je rozdělení z hlediska vzniku nákladů.

2.2.1 Úseky a oddělení

Firma PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s. se dělí na tři úseky - úsek technicko-výrobní, ekonomický a obchodní. Za tyto úseky jsou zodpovědní jim příslušní ředitelé. Tito ředitelé jsou přímo podřízeni generálnímu řediteli společnosti. První tři hierarchické stupně ve společnosti vypadají následovně:

Obr. č. 5 Organizační struktura firmy PRAKAB



Zdroj: Vlastní zpracování

2.2.2 Nákladová centra

Z pohledu nákladového účetnictví je firma rozdělena na jednotlivá nákladová střediska, která nejsou totožná s výše uvedenou hierarchií společnosti. V současné době jich je téměř 130. Tato nákladová střediska jsou kumulována do tematických celků, které rozlišujeme na:

- administrativní nákladová střediska (vedení společnosti, IT, HR, ekonomický úsek, QM, apod.);
- prodejní nákladová střediska (tuzemský prodej, export, marketing, expedice, obalové hospodářství, apod.);
- technicko-správní nákladová střediska (vedení výroby, vedení výrobních provozů, technologie, údržba, apod.);
- infrastruktura (budovy, výrobní haly, pozemky, apod.);
- jednotlivé výrobní stroje.

Úplný výčet nákladových středisek je obsažen v příloze č. 4 této práce.

3 Informační systém SAP

Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, jednou ze základních činností controllingu je sběr informací a jejich následné vyhodnocování. Tato činnost je v dnešní době bez použití výpočetní techniky již jen těžko představitelná. V této kapitole se zaměřím na informační systém, který mne doposud během mého profesního života controllera oslovil nejvíce. Jedná se o systém SAP. Za jeho nejsilnější stránku považuji propojenost jednotlivých modulů, kde se veškerý relevantní pohyb nakonec projeví v modulu controllingu a pro controllera je pak již jen „lízáním smetany“ takovéto informace vyhodnocovat.

3.1 Všeobecně o systému

Systém SAP je víceklintový modulární systém. Lze ho používat v rámci jednoho podniku pro více klientů, např. jako jeden testovací a jeden tzv. „ostrý“, kdy testovací slouží uživatelům a správcům systému k testování různých funkcionalit a na klientu „ostrém“ běží chod a řízení dané společnosti. Dle potřeby, zpravidla několikrát do roka, dochází ke kopírování dat a nastavení ostrého klienta do klienta testovacího. Tím dochází k udržování aktuálních dat v obou klientech.

Každý klient se skládá z jednotlivých modulů. Jejich výčet je velmi rozsáhlý a neustále se vyvíjí a vznikají moduly nové.

Do systému se hlásí každý uživatel pod svým vlastním uživatelským jménem a heslem. K danému jménu jsou přiřazena jednotlivá oprávnění, která vymezují, co je umožněno danému uživateli provádět a co ne. Uživatel se pohybuje v systému pomocí grafické stromové struktury nebo může konkrétní funkcionality vykonávat pomocí zadání kódu transakcí. Kód transakce je alfanumerický klíč, který jednoznačně definuje danou funkcionalitu (např. kód MM03 provede zobrazení kmenového záznamu materiálu, kód FS00 nám zobrazí kmenový soubor účtu hlavní knihy apod.).

3.2 *Moduly SAP*

V této kapitole se zmíním o základních modulech, typických pro výrobní podnik. Jde o následující moduly MM: materiálové hospodářství; PP – řízení výroby; SD – expedice a odbyty; FI – finanční účetnictví; CO – controlling.

3.2.1 Modul MM (Materials Management)

Modul MM je logistický modul, který se zabývá problematikou materiálového hospodářství. Skládá se z jednotlivých podkapitol, ke kterým patří správa kmenových souborů materiálů, řízení nákupního marketingu, vedení zásob a systémové provádění inventury.

Kmenový soubor materiálu je základní správní jednotkou v materiálovém hospodářství. Obsahuje údaje, které je nutno evidovat o materiálu, se kterým se v podniku nakládá (surovina, polotovary, výrobek, obchodní zboží, náhradní díl, režijní materiál apod.). To znamená, že pro každý jednotlivý materiál se zakládá nový kmenový soubor materiálu. Údaje na kmenovém souboru jsou logicky rozděleny do jednotlivých záložek. Mezi nejdůležitější patří základní data (název; měrná jednotka; hmotnost), data odbytu (kód DPH), data nákupního marketingu (měrná nákupní jednotka; kód ESN; zodpovědný nákupčí), data o dispozicích (údaje o disponentovi, který je za daný materiál zodpovědný; sklad, na kterém se materiál nachází; druh pořízení materiálu – jestli se materiál nakupuje, nebo pořizuje vlastní činností), data účetnictví (cena materiálu; třída ocenění, na základě které se při pohybech materiálu automaticky na pozadí účtuje), kalkulační data (historie kalkulací) apod. Ač tvoří kmenový soubor materiálu samostatnou podkapitolu, je nezbytný pro jakoukoli práci v oblasti logistiky, což je způsobeno v důsledku integrace. Návaznost bude popsána v další části textu.

Prostřednictvím **Nákupního marketingu** dochází k objednávání potřebného množství materiálu. Objednávají se konkrétní materiály, které mají založen kmenový soubor materiálu (popsáno výše). Objednávají se u dodavatelů, kteří mají taktéž založen kmenový soubor dodavatele, obsahující mj. název, adresu a spojení na dodavatele; IČO, DIČ, bankovní spojení, platební a transportní podmínky, účet hlavní knihy atd.

Oddělení nákupního marketingu sjednává s dodavateli ceny, za které bude dodavatel své produkty dodávat. Tyto ceny bývají u různých dodavatelů pro jeden totožný materiál různé. Výše jednotkové ceny taktéž závisí na odebraném množství. Pro přehlednost se

v SAP zakládají tzv. Informační záznamy. Je to jakási cenová karta, která nám říká, kolik daný materiál u konkrétního dodavatele při určitém odebraném množství bude stát.

Samotné objednání provádí logistik vystavením požadavku na objednávku – tzv. POBJ. Do požadavku na objednávku zadáme, jaký materiál objednávat, u jakého dodavatele, kolik kusů. Pokud máme založený informační záznam, jak bylo popsáno výše, není nutno zadávat cenu ani měnu. Systém tyto údaje doplní sám a vypočítá hodnotu objednávky. Tyto požadavky putují v rámci *workflow* do oddělení nákupního marketingu, kde jejich schválením systém zakládá objednávku. Teď již záleží, jaký druh komunikace je s dodavatelem dohodnut. Pokud je to EDI (Electronic Data Interchange) nebo Fax (přes faxmodem), objednávka se odešle na dodavatele automaticky již při jejím uložení. Pokud se komunikuje s dodavatelem neelektronicky, je nutno objednávku vytisknout a zaslat poštou.

Vedení zásob spočívá v evidenci materiálových zásob na skladech, sledování a provádění jejich přírůstků a úbytků. Jednotlivým materiálovým pohybům jsou přiřazena 3-místná čísla pohybů. Těmto číslům pohybů je na pozadí nastaveno schéma účtování do finančního účetnictví. To znamená, že když provedeme konkrétní číslo pohybu u daného materiálu, tak na základě této kombinace se provede automatické účtování na příslušné účty v účetnictví. Jsou definovány pohyby na přírůstek na sklad (příjem nakoupeného materiálu na sklad; příjem vyrobeného výrobku vlastní činností na sklad), úbytek/spotřeba ze skladu (spotřeba do výrobní zakázky, spotřeba na vzorky) a vzájemné přeúčtování mezi sklady (slouží například k přeskladnění ze skladu kontroly jakosti na výrobní sklad). Ke každému z těchto pohybů je k dispozici i jejich storno. U každého materiálu je nastavena minimální zásoba. Pokud stav na skladě klesne pod tuto minimální zásobu, systém automaticky vygeneruje objednávku, kterou schválí příslušný pracovník a je zaslána dodavateli.

Provádění inventury slouží ke zjišťování rozdílů mezi stavem evidenčním a stavem skutečným. Systém vytvoří sestavy, které jsou tříděny podle jednotlivých skladů. Za daný sklad vypíše položkově všechny materiály. Pracovníci skladu musí materiály přepočítat a zjištěné hodnoty zadat do systému. Poté probíhá vyhodnocení, kdy jsou počítány rozdíly množství i finanční. Po korekcích jsou finanční rozdíly zaúčtovány do účetnictví a množství rozdíly promítnuty do skladového hospodářství. Skutečné stavy jsou systémově zadány jako stavy počáteční.

3.2.2 Modul SD (Sales and Distribution)

Modul SD je také logistický modul, který nám říká, komu vyrábíme výrobek, za kolik ho prodáme, řeší otázku balení, přepravy a následné fakturace. Vyráběný produkt je vymezen kmenovým souborem materiálu.

Výrobek se prodává určitému zákazníkovi – odběrateli, který musí mít založen také kmenový záznam. Je to jakási obdoba kmenového záznamu dodavatele. Kmenový záznam odběratele obsahuje název a adresu, IČO a DIČ, bankovní spojení, účet hlavní knihy, měnu odběratele a kód DPH.

Dále je vhodné nadefinovat katalog podmínek. Definují se zde prodejní ceny - základní cena a individuální cena, slevy a přírázky, přepravné. Cena základní se vztahuje na daný výrobek. Cena individuální se vztahuje na výrobek a konkrétního zákazníka. Slevy a přírázky se definují také na výrobek vztahený ke konkrétnímu zákazníkovi, a to buď v podobě procentuelní či absolutní.

U zakázkové výroby musí na každou zakázku nejprve přijít objednávka ze strany zákazníka. Na základě této zakázky se vystaví v systému termínová zakázka (nejedná se ještě o výrobní zakázku). Tato termínová zakázka nese informace o vyráběném výrobku, jeho požadovaném množství a zákazníkem požadovaném termínu dodání. Dále je zde možno doplnit některé texty dobrovolné, (podrobnější popis výrobku) a texty povinné (viz. zákon o DPH apod.). Tyto texty budou v dalších krocích přeneseny na daňový doklad – fakturu. Na základě takto vystavené termínové zakázky se dává do výroby pokyn k zahájení výrobní zakázky, která bude popsána později. Po vyrobení se musí ze zakázky vystavit v systému dodávka, zboží se musí zabalit. K těmto operacím se tiskne dodací a balicí list, který odchází spolu se zbožím.

S referencí k vytvořené termínové zakázce se pořizuje faktura. Údaje o odběrateli a prodávaných výrobcích se přebírají z kmenových souborů, cena se přebírá z katalogu podmínek. Znak DPH je stanoven programem na základě kombinací materiálu a státu odběratele. Faktura se posílá přes EDI nebo faxem, případně se tiskne a posílá poštou.

3.2.3 Modul PP (Production – Process)

Modul PP je třetím základním logistickým modulem. Zaobírá se řízením výroby jako takové. Mezi základní komponenty tohoto modulu patří pracoviště, pracovní postupy, kusovníky a výrobní zakázky.

Pracoviště mají založen svůj kmenový záznam. Popisují kde a jak výrobní proces probíhá. Jsou systematicky číslována dle interních směrnic. Kmenová data nesou údaje o názvu, zodpovědné osobě, měrné jednotce času přípravy a času provedení (zpravidla 1 minuta) a údaje sloužící ke kalkulování prodejních a skladových cen, o kterých bude pojednáno později.

Pracovní postupy jsou vztahovány ke konkrétním výrobkům. Skládají se z určitého sledu operací, prováděných na pracovištích a spotřebovávají určité množství normovaného času. V pracovním postupu jsou jednotlivé operace vzestupně očíslovány (v tom pořadí, ve kterém jsou jednotlivé kroky při výrobě skutečně prováděny). U jednotlivých operací je uveden potřebný čas přípravy a čas provedení, vztažený k určitému počtu vyráběných výrobků. K jednotlivým operacím je přiřazen druh výkonu, což je controllingový (sekundární) účet, ke kterému jsou vztaženy hodinové tarify, sloužící ke kalkulacím. O tomto bude podrobněji pojednáno v kapitole Modul CO.

Kusovník je skupina jednotlivých materiálových položek, ze kterých se daný výrobek skládá. Z toho je jasné, že je vztahován ke konkrétním výrobkům. Z kusovníku lze potom vyčíst, jaké suroviny jsou zapotřebí k vyrobení daného výrobku a v jakém množství. Je zase třeba stanovit, k jaké množstevní základně se kusovník vztahuje. Existují však i suroviny, jejichž spotřebovávané množství není z technických důvodů možné stanovit. Ty pak nesou na úrovni kmenového souboru materiálu příznak, že se jedná o tzv. Sypký materiál. Tento materiál se odepisuje jako režijní materiál a to bez ohledu na množství vyráběných výrobků. Kusovník nemusí být a zpravidla ani nebývá dvouúrovňový – tj. výrobek se skládá ze surovin. Výrobky s víceúrovňovými kusovníky se skládají z podskupin, které jsou tvořeny dalšími podskupinami a surovinami.

Podstatnou součástí, kterou tvoří modul PP, jsou bezesporu **výrobní zakázky**. Jak již bylo zmíněno, výrobní zakázka se pořizuje na základě zákaznickovy objednávky. Aby bylo možno zakázku založit, je nutné mít založeny všechny potřebné materiálové položky, kusovník, pracoviště a pracovní postup. Při zakládání zakázky zadáme druh zakázky, ke kterému se vztahují funkce a vlastnosti dané zakázky, například odepisování materiálu do spotřeby po operacích vs. retrogradní odběr. Dále zadáme příslušné číslo vyráběného výrobku, vyráběné množství, požadované datum zahájení výroby a ukončení výroby. Na

základě potřebných surovin, uvedených v kusovníku výrobku, systém překontroluje, zda jsou všechny suroviny k dispozici na skladě. Pokud suroviny jsou, systém provede tzv. rezervaci těchto materiálů – zablokuje je pro jiné použití. Pokud nějaké materiály chybí, dojde k upozornění. Dále systém zkontroluje, zda vzhledem k délce prováděných operací je dostatečná doba mezi datem zahájení a požadovaným datem ukončení. Na případný nesoulad systém upozorní. Ke všem zúčastněným pracovištím z pracovního postupu musí být zadán tarif a u všech materiálových položek musí být zadána cena, aby bylo možno stanovit hodnotu dané výrobní zakázky.

Jak prochází daná zakázka výrobou, provádějí se na ní jednotlivé operace tak, jak je stanoveno v pracovním postupu. Když je konkrétní operace provedena, pořizuje se tzv. zpětné hlášení výrobní operace. S tím je spojeno i odúčtování spotřebovaného materiálu v dané operaci do nákladů. U některých druhů výrob není příliš vhodné odúčtovávat materiály po operacích. Pak používáme tzv. retrogradní odběr, který odúčtovává veškerý materiál uvedený v kusovníku až při odhlášení poslední operace. Tato operace musí být v pracovním postupu označena zvláštním znakem, že se jedná o takovouto operaci. Po každé operaci se hlásí i množství vyrobené v operaci. Pokud vznikl zmetek, je nutné to v daném zpětném hlášení uvést. Pokud se potřebný čas pro danou operaci liší od údaje v pracovním postupu, uvede se skutečný čas do zpětného hlášení. Slouží to k finálnímu porovnání plánovaných nákladů se skutečnými náklady. Po dokončení poslední operace se provede závěrečné zpětné hlášení, při kterém jsou odúčtovány do spotřeby všechny zbylé materiály a dále vznikne vyráběný produkt, který je automaticky naskladněn na sklad hotových výrobků a je vytvořen i účetní doklad.

3.2.4 Modul FI (Financial Accounting)

Modul FI je účetním modulem. Je v něm vedeno kompletní účetnictví podniku.

Skládá se z jednotlivých podkapitol:

- Hlavní kniha (účtování operací na účty hlavní knihy);
- účetnictví dodavatelů (evidence obchodních případů, týkajících se dodavatelů, integrace s modulem MM);
- účetnictví odběratelů (evidence obchodních případů, týkajících se odběratelů, integrace s modulem SD);
- účetnictví investičního majetku (evidence obchodních případů, týkajících se investičního majetku);
- bankovní účetnictví (realizace bankovních operací).

Ve finančním účetnictví v SAP se setkáváme se základním organizačním prvkem, který nazýváme **Účetní okruh**. Tvoří samostatnou účetní jednotku.

Do **hlavní knihy** se zaznamenávají všechny obchodní případy, které jsou relevantní pro účetnictví. Hlavní kniha je vztažena k účetnímu okruhu. Z hlavní knihy se vytváří zákonem stanovená rozvaha a výkaz zisku a ztrát, popř. i cash flow.

V modulu FI jsou taktéž kmenová data. Mezi základní patří **účty hlavní knihy**. Všechny účty hlavní knihy jsou obsaženy v **účetním rozvrhu**, který obsahuje číslo a název účtu a rozlišení, zda se jedná o účet rozvahový nebo výsledkový. K účetnímu rozvrhu musí být účetní okruh přiřazen. Je možné, aby více účetních okruhů používalo jeden účetní rozvrh. Účty hlavní knihy lze zařazovat do **účtových skupin**. Účty v jedné účtové skupině mají podobné provozně-ekonomické úkoly. Za skupiny účtů se nastavuje také povinnost/dobrovolnost vyplnění určitého pole na kmenovém záznamu účtu. Systém SAP umožňuje naprosto komfortní účtování do hlavní knihy. Provádí se na základě pořízení účetního dokladu. **Účetní doklad** se skládá z hlavičky a položek. V hlavičce jsou obsažena data, týkající se celého dokladu, jako např. datum dokladu a datum účtování, účetní okruh, měna transakce, druh dokladu. **Druh dokladu** je dvoumístný alfanumerický klíč, který umožňuje lepší orientaci a uspořádání zápisů v hlavní knize. Mezi základní druhy dokladů patří faktury a dobropisy dodavatelům a odběratelům, doklady účtů hlavní knihy, bankovní výpisy apod. V položkách jsou zachycena data týkající se samotných účetních případů. Každý případ se skládá ze zápisů na stranu MD a D. Strana účtování se vybírá pomocí účtovacího klíče, což je interní řídicí nástroj systému. Pro zjišťování, kolik bylo již na účet naúčtováno, nám slouží report Zobrazení zůstatku účtu hlavní knihy, přes který se lze dostat až na zobrazení jednotlivých účetních dokladů.

Účetnictví dodavatelů je komponenta SAP, která je úzce integrovaná s modulem MM. Jak jsem se již zmiňoval v popisu modulu MM, kmenový soubor dodavatele nese údaj o účtu hlavní knihy. Když potom naúčtujeme obchodní případ na dodavatele, automaticky se na pozadí provádí i účtování na tento účet hlavní knihy. Účty dodavatelů jsou sdružovány do účtových skupin. Zpravidla jsou děleny na dodavatele tuzemské, zahraniční a jednorázové.

Mezi nejdůležitější obchodní operace se řadí příjem faktury od dodavatelů a jejich následná úhrada. Příjem faktury se provádí na základě vystavené objednávky. Fakturu lze však pořídit teprve tehdy, když je na objednávku pořízen i příjem materiálu. Důležité je, aby mezi množstevními a cenovými údaji na objednávce a na faktuře nebyl větší rozdíl, než je dovoleno. V souladu s dohodnutými platebními podmínkami s dodavatelem následuje po příjmu faktury i její úhrada. Ta se provádí nejprve naplánováním běhu návrhu plateb. Zde se vybírají splatné položky u vybraných dodavatelů. Po vlastním výběru a

zkontrolování návrhu se provádí samotný běh plateb, kdy se účtují platební doklady a vyrovnávají se otevřené položky. Stav účtu na dodavatelích lze provést zobrazením reportu Zobrazení zůstatku dodavatele. Zde vidíme saldo na vybraném dodavateli, lze se však dopracovat i k jednotlivým zaúčtovaným dokladům. Na konci obchodního roku je nutné převést zůstatek do nového obchodního roku. Konečný zůstatek na konci roku je automaticky vytisknut a připraven tak k zaslání dodavateli k odsouhlasení (konfirmace) .

Účetnictví odběratelů je spjaté s modulem SD. Obdobně jako u dodavatelů, kmenový záznam odběratele nese taktéž informaci o účtu hlavní knihy, na který se na pozadí automaticky účtuje, účtujeme-li na účet odběratele. Odběratele začleňujeme do účetních skupin, zpravidla je dělíme na odběratele zahraničního, tuzemského a jednorázového. Mezi nejdůležitější činnosti v této oblasti patří vystavení daňového dokladu – faktury (popsáno v modulu SD), následný příjem platby od odběratele a proces upomínání. Zaplatí-li odběratel otevřenou položku, položka se automaticky vyrovná. Proces upomínání je automatický. Systém vyhledává na základě platebních podmínek položky na jednotlivých odběratelích po splatnosti. Stanoví stupeň upomínek, který je tím větší, čím je více dní po splatnosti. Dle stupně upomínky je tištěn dopis odběrateli, který je od stupně 1 - informativního dopisu, až do stupně 5 - případu pro právní oddělení. Lze nastavit i od určitého stupně upomínání výpočet úroků z prodlení. Zobrazení zůstatku na odběrateli a strukturu otevřených i vyrovnaných položek lze zobrazit reportem Zobrazení zůstatku odběratele. Na konci obchodního roku je nutné převést zůstatek do nového obchodního roku. Konečný zůstatek na konci roku je automaticky vytisknut a připraven tak k zaslání odběrateli k odsouhlasení (konfirmace) .

Účetnictví investičního majetku se zabývá udržováním kmenových dat IM, účtováním pohybů IM a pořizováním a účtováním odpisů. Každý investiční majetek je přiřazen jednomu účetnímu okruhu a je zařazen do určité Třídy IM. Třída IM je skupina investičních majetků, které mají podobné vlastnosti. Jedná se např. o třídu Software, Pozemky, Automobily a další. Dále je nutno nadefinovat v systému odpisové oblasti. Oblastí lze založit libovolné množství, je nutné však založit minimálně dvě, a to účetní a daňové. V rámci měsíčních účetních závěrek spouštíme stanovení hodnot odpisů a po překontrolování i běh účtování odpisů. Dalším důležitým prvkem je Druh pohybu. Pomocí něho se provádí pohyby IM, jako např. nákup a prodej majetku, jeho přeskládání, vyřazení apod. V systému se provádí i inventura investičního majetku a to pomocí inventurního seznamu. Logika je obdobná jako inventura zásob, jak je popsáno v modulu MM.

Bankovní účetnictví se skládá z udržování kmenových dat a provádění obchodních případů. Podporuje aktualizaci toku hotovosti na základě sledování příjmů a výdajů na bankovních účtech. V systému zakládáme adresář bank, obsahující označení a adresy bank včetně řídicích dat (číslo účtu, SWIFT-kód, IBAN apod.). K obchodním případům patří vedení pokladní knihy (pořizování příjmů a výdajů, tisknutí stvrzenek, zobrazování zůstatku) a provádění bezhotovostního platebního styku (výpisy z účtu, odesílané převody, přijímané převody). Samotná komunikace s bankou však probíhá se softwarem banky a se systémem SAP je provázáno přes rozhraní dodávané bankou.

3.2.5 Modul CO (Controlling)

Modul CO je finančním modulem, který je těsně spjat s modulem FI. Zatímco modul FI je označován jako externí účetnictví, modul CO je účetnictvím interním. Poskytuje velké množství nástrojů, které slouží k získávání a vyhodnocování informací pro analýzu obchodu a pro vytváření rozhodnutí vedením podniku.

Modul CO se skládá z jednotlivých komponent. Mezi ty nejdůležitější patří controlling ziskovosti, controlling režijních a přímých nákladů a controlling nákladů na výrobek.

V modulu CO taktéž zakládáme účty (pouze výsledkové). Abychom mohli účet založit, musí být nejprve založen v modulu FI. Účet v modulu CO se nazývá **Nákladový druh** nebo **Druh výnosu**. Rozdíl spočívá v tom, zda slouží pro účtování nákladů na nákladové objekty, nebo výnosů na výnosové objekty.

Pokud účtujeme v modulu FI na výsledkový účet, který je založen i v modulu CO, musíme při účtování zadat nákladový či výnosový objekt. K nákladovým objektům patří nákladové středisko a vnitropodniková zakázka, k výnosovým objektům patří profit centrum. **Nákladová střediska** jsou organizačními prvky společnosti, sloužící jako nositel nákladů. Jejich kmenový systém obsahuje název, umístění v podnikové hierarchii, odpovědnou osobu. Dělí se na výrobní a správní (centrální). Výrobní nákladová střediska slouží k evidenci nákladů, plynoucích z výrobní činnosti. Jedná se zejména o materiál, mzdy, energie apod. Počet výrobních středisek se stanovuje na základě interního členění podniku na jednotlivé výroby. Vedle toho zde figurují správní nákladová střediska, sloužící pro evidenci nákladů centrálních oddělení (vedení společnosti, účtárna, údržba, IT, apod.).

Vnitropodnikové zakázky slouží pro sledování nákladů na konkrétní projekty. Těmi mohou být například sledování nákladů na jednotlivé dopravní či výrobní prostředky, sledování nákladů na reklamace zapříčiněné určitými skutečnostmi a podobně. Náklady mezi vnitropodnikovými zakázkami a nákladovými středisky mohou být mezi sebou

přeúčtovávány, stejně jako mezi nákladovými středisky navzájem a vnitropodnikovými zakázkami navzájem.

Profit centra jsou výnosové objekty. Na ně jsou účtovány výnosy, vznikající při činnosti podniku. Počet profit center v podniku souvisí s rozmanitostí jeho výroby a potřebě podrobnosti sledování hospodářské činnosti. Kmenové soubory profit center obsahují své označení, období platnosti, odpovědnou osobu a umístění ve vnitropodnikové hierarchii. Lze pořizovat účtování mezi jednotlivými profit centry.

Controlling nákladů na výrobek obnáší provádění kalkulací výrobků za účelem stanovení jejich skladové, resp. prodejní ceny. Nezbytným předpokladem pro provedení kalkulace je, aby daný výrobek měl definován kusovník, kde všechny položky kusovníku musí být oceněny a pracovní postup, kde musí být pro každé pracoviště stanoven hodinový tarif, který nám říká, kolik stojí jedna hodina výkonu v dané operaci. Při provádění samotných kalkulací je nutné zadat schéma kalkulace a datum začátku platnosti kalkulace. Schéma kalkulace si definujeme sami a říká nám, z jakých položek se kalkulace skládá.

3.3 Elektronická výměna dat

Systém EDI je elektronická výměna dat, které jsou obsaženy v potřebném formátu v EDI-souborech. Výměnu lze provádět i mezi různými systémy, tzn. nejen na úrovni systému SAP.

V systému se nejprve pořídí klasické obchodní doklady. Jedná se zejména o objednávky, faktury přijaté, faktury vydané, dodací listy apod. Poté se tyto doklady přetransformují na zprávu v takovém formátu, ve kterém jsou pro EDI čitelné. Nutné je nezapomenout na to, aby byly čitelné nejen pro systém odesílatele, ale i pro systém příjemce. Tuto skutečnost je nutné sladit během testovacího období. Zpráva, která dorazí k příjemci je dekodována z EDI-formátu, zpracována a data jsou uložena do databáze k dalšímu zpracování.

EDI soubor, který přenáší mezi obchodními partnery potřebné informace, se nazývá „IDoc“. Skládá se z řídicího záznamu, datových záznamů a stavových záznamů. Řídicí záznam nese informace o typu Idocu, logistickém typu zprávy, informace o příjemci a odesílateli zprávy (odběratel, dodavatel) a časové údaje o vytvoření a poslední změně IDocu.

V datových záznamech jsou konkrétní údaje, které tvoří daný obchodní případ. Pro objednávku to jsou adresa a údaje nutné pro komunikaci s daným dodavatelem, objednávaný materiál (druh, množství, cena), datum dodávky, dodací podmínky. Faktura obsahuje údaje o dodavateli a odběrateli (adresa apod.), fakturované položky (množství, cena), platební podmínky atd. Výpis z účtu musí obsahovat data o klientu banky, datum, pohyby na účtu kreditní a debetní, počáteční a konečný zůstatek atd.

Stavové záznamy obsahují přehled statusů, které byly dané operaci v její historii již uděleny. Status nám říká, v jaké fázi životního cyklu se daný IDoc nachází. Do čísla 50 se jedná o odchozí, s číslem 50 a vyšším jde o příchozí. Řadí se od nejmladších po nejstarší. V systému SAP jsou definovány následující statusy:

Tab. č. 3 Statusy EDI

Status IDoc	Popis
1	IDoc vytvořen
2	Chyba při předání dat na port
3	Předání dat na port OK
4	Chyba v řídicích informacích subsystému EDI
5	Chyba při konverzi
6	Konverze OK
7	Chyba syntaxe ve zprávě EDI
8	Kontr.syntaxe OK
11	Chyba při odeslání
12	Odesl.OK
13	Opakování odeslání OK (retransmise)
18	Spouštění subsystému EDI OK
19	Předání dat na port pro test OK
20	Chyba při spouštění subsystému EDI
21	Chyba při předání dat na port pro test
23	Chyba při opakovaném odeslání (retransmise)
24	Řídicí informace subsystému EDI OK
25	Další zpracování přes chybu syntaxe (výstup)
26	Chyba syntaxe v IDoc (výstup)
27	Chyba v expediční vrstvě (služba ALE)
28	Nepoužívá se
29	Chyba ve službě ALE
30	IDoc je schopen expedice (služba ALE)
31	Chyba, bez dalšího zpracování

32	IDoc byl editován
33	Originál IDoc, který byl editován
34	Chyba v řídicím záznamu IDoc
35	IDoc zpět.natažen z archivu
36	Elektronický podpis neproveden (timeout)
37	IDoc chybně založen
38	IDoc archivován
40	Aplikační doklad nebyl v cílovém systému vygenerován
41	Aplikační doklad byl v cílovém systému vygenerován
42	IDoc byl vytvořen testovací transakcí
50	Mezipoložka založena
51	Aplikační doklad nezaúčtován
52	Aplikační dokl.zaúčtován nekompletně
53	Aplikační dokl.zaúčtován
54	Chyba při formální kontrole aplikace
55	Formální kontr.aplikace OK
56	Založen chybný IDoc
60	Chyba syntaxe v IDoc (vstup)
61	Další zpracování i přes chybu syntaxe (vstup)
62	Předání IDoc aplikaci
63	Chyba při předání IDoc aplikaci
64	IDoc je připraven k předání aplikaci
65	Chyba ve službě ALE
68	Chyba, bez dalšího zpracování
69	IDoc byl editován
71	IDoc zpět.natažen z archivu
73	IDoc archivován

Zdroj: Systém SAP

Vytváření IDoců probíhá následně: Uživatel pořídí v systému nějaký doklad, např. objednávku. Když obsahuje objednávka všechny potřebné náležitosti, uživatel ji uloží. V okamžiku uložení se na pozadí systému generuje zpráva. Ta je dle údaje na kmenovém záznamu dodavatele odeslána na příslušné médium (tiskárna, faxmodem, EDI). V případě, že je relevantní médium EDI, tak se ze zprávy vytvoří IDoc. IDocy se hromadí v datovém úložišti a jsou dvakrát denně odesílány svým příjemcům.

Na druhé straně musí být IDoc zase přijat a vytvořen z něho doklad (buď účetní nebo logistický). Výhodou této metody je, že odpadá ruční pořizování dokladů, což je časově

náročné a nezabrání možnému vzniku chyb, které vznikají při ručním přepisování údajů. Do systému se data pořídí na pozadí pomocí tzv. dávkového vstupu. Vytvoří se mapa dávkového vstupu, což je seznam obsahující posloupnost vyplňování jednotlivých datových polí v dokladu. Daná mapa je spuštěna buď okamžitě, nebo může být začátek spuštění naplánován na určitou dobu. To je velmi výhodné v tom, že můžeme spuštění naplánovat na noc, kdy pracuje v systému velmi málo uživatelů, a tudíž zpomalení systému nemá tak zásadní následky pro jejich práci.

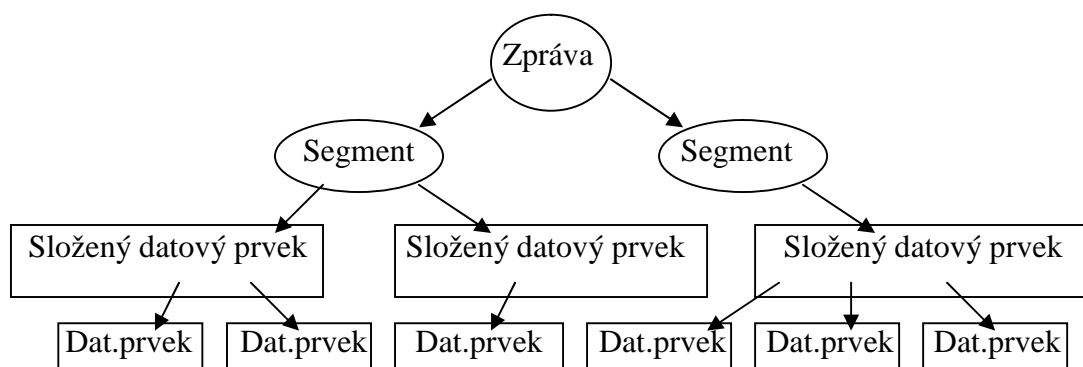
Konkrétně například zpracování příchozího IDocu – faktury probíhá následovně: Příchozí IDoc vytvoří mapu dávkového vstupu a jsou vyplněna příslušná pole, jako by tomu bylo v dialogové transakci při ručním pořízení dokladu. Doklady jsou takto pořízeny v systému, avšak nejsou ještě zaúčtovány. Po pořízení je provedena systémová kontrola. Pokud nemají nedostatky, jsou i automaticky zaúčtovány. Mezi nedostatky, které brání automatickému zaúčtování, patří zejména:

- Ø chybějící příjemka;
- Ø cenový rozdíl;
- Ø množstevní rozdíl.

U těchto pořízených, ale nazaúčtovaných faktur je nutné ještě následné dodatečné ruční zpracování. To smí být provedeno až po provedení příjmu materiálu na sklad, popř. po vysvětlení cenových resp. množstevních rozdílů.

Výše zmíněná elektronicky vytvořená zpráva bývá většinou ekvivalentem písemného dokladu. Skládá se z jednotlivých částí, které znázorňuje následující obrázek:

Obr. č. 6 Součásti elektronicky vytvořené zprávy



Zdroj: Vlastní zpracování

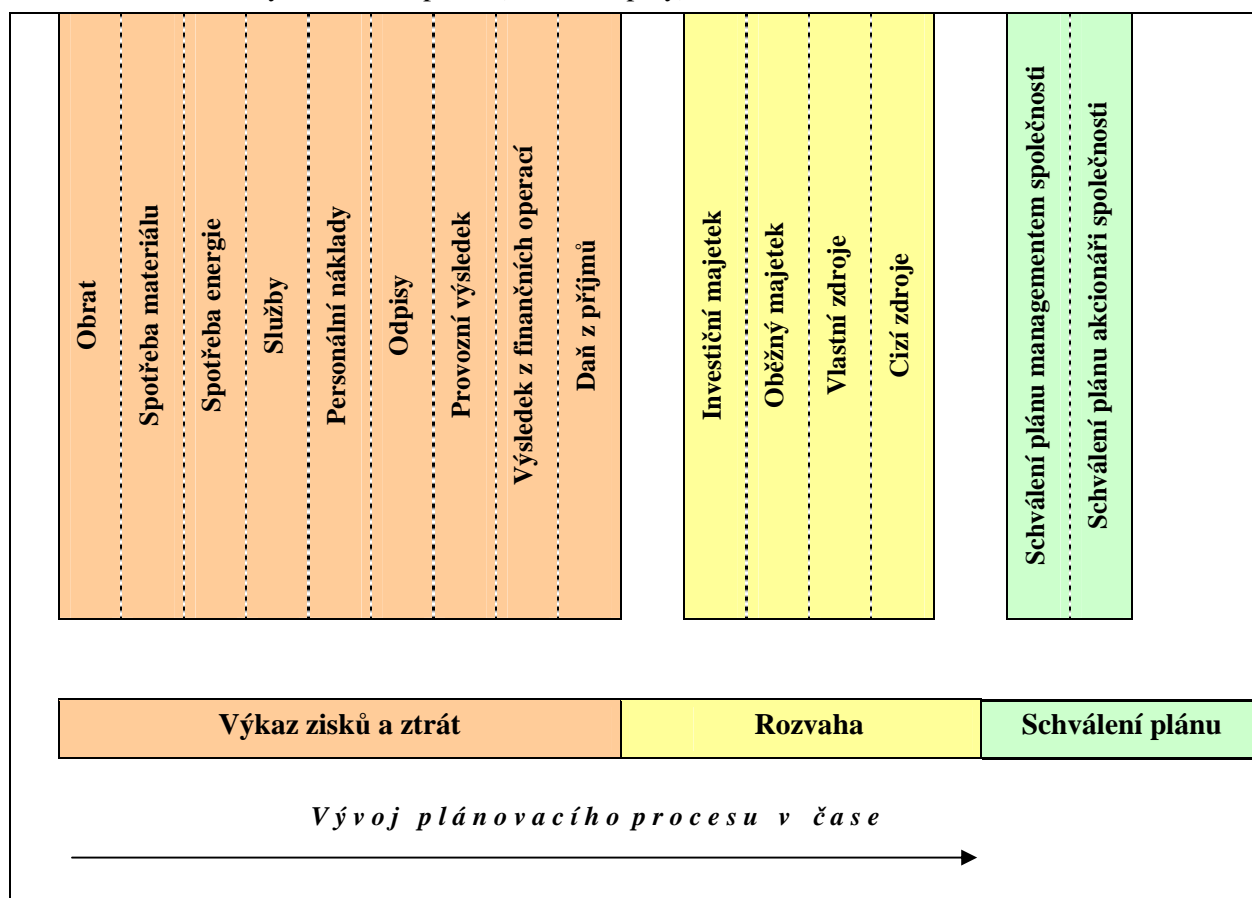
4 Analýza využití controllingu ve firmě PRAKAB

V této kapitole se pokusím zmapovat ty nejdůležitější úkoly controllingu ve firmě. Tato analýza bude odrazovým můstkem pro návrhy a doporučení, kterými se budu zabývat v následujícím bloku této práce.

4.1 Tvorba finančního plánu

V této kapitole se zaměřím na proces tvorby finančního plánu ve firmě PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.. Standardně se začíná naplánováním výkazu zisku a ztrát a následně rozvahy. Sestavení plánu lze považovat za týmovou práci s ostatními odděleními, kde oddělení controllingu plánovací aktivity koordinuje a udává jim směr.

Obr. č. 7 Proces tvorby finančního plánu (hlavní skupiny)



Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.1 Tvorba plánu výkazu zisků a ztrát

Finanční plán začíná naplánováním **obratu**, neboli naplánováním tržeb za prodej vlastních výrobků. Obrat zde vykazuje několik specifických skutečností, které se pokusím objasnit. Prvním specifikem je, že se odlišuje tzv. „obrat bez kovu“ od „obratu s kovem“. Položka obratu bez kovu byla zavedena z důvodu turbulencí cen barevných kovů v kabelářském průmyslu u mědi a hliníku. Tyto barevné kovy tvoří mnohdy až 88% z výsledné prodejní ceny. V situaci, kdy dojde k významné změně cen barevných kovů přestává být možné porovnávat obrat v čase, protože při stejném prodaném množství může firma realizovat i několikanásobný obrat. Z těchto statistických důvodů se obrat přepočítává na obrat bez kovu, což je v časových řadách porovnatelná hodnota, jehož název je trochu zavádějící. Obrat bez kovu totiž hodnotu kovu obsahuje, a to ve výši 30,-Kč za 1 kg hliníku a 50,-Kč za 1 kg mědi. Tento obrat slouží jen k interním potřebám.

Dorovnání fiktivní ceny 30,- resp. 50,- Kč za 1kg kovu na ceny skutečné, tržní, se nazývá doplatek kovu. Obrat s kovem je pak součtem obratu bez kovu a příplatků za kov, které se mění dle vývoje LME 2x měsíčně.

Ve firmě je dále obrat dělen dle dvou atributů, a to dle teritorií a dle skupin výrobků. Obrat dle teritorií se dělí na 4 skupiny: Česká Republika, Slovensko, Ostatní export a Rakousko, kde sídlí mateřská společnost a kam plyne asi 1/3 celkového obratu. Druhým kritériem členění jsou výrobní skupiny, kterých je osm:

Tab. č. 4 Hlavní výrobní skupiny

Výrobní skupina
Holé dráty a lana
Ohebné a regulační vodiče
Instalační vodiče
Silové Cu kabely do 1kV
FRNC silové kabely
Silové Al kabely do 1 kV
Středně a vysokonapěťové kabely
Sdělovací kabely

Zdroj: Vlastní zpracování

Samotné plánování obratu (bez kovu) provádí obchodní oddělení v množstevních jednotkách, což jsou kilometry, popř. kilogramy. Obchodníci mají k dispozici report, jaké výrobky prodali a jakým zákazníkům v minulém období, což je zpravidla předchozích 12 měsíců. Pro lepší výhled do budoucnosti mají k dispozici i vývoj obratu ve stejné struktuře

za několik minulých let. Přepočet na peníze se provádí automaticky přes průměrnou cenu předchozího období. Obchodníci v tomto reportu upravují očekávané prodeje co do sortimentu i množství, upravují ceny dle očekávání, přidávají či ubírají zákazníky apod. Každý obchodník provádí tuto činnost pro své zákazníky. Poté se tyto jednotlivé plány sumarizují a vytváří se souhrnná tabulka, která obsahuje 32 kombinací (4 teritoria krát 8 skupin výrobků). Poté se obrat porovnává se skutečnými hodnotami předchozích let a případné výkyvy směrem nahoru i dolů musí obchodníci vysvětlit. Dále je tabulka ve struktuře po výrobních skupinách předána technicko-výrobnímu úseku, který ji musí odsouhlasit z pohledu kapacit strojů.

Následně přichází na řadu jeden z nejobtížnějších úkolů celého plánování, a sice stanovení doplateků cen kovů. Odhadnout cenu mědi a hliníku na rok dopředu je víceméně nemožný úkol. Při plánu se opíráme o prognózy specialistů z londýnské burzy LME a další analýzy, avšak praxe mnohdy ukáže naprosto odlišné výsledky, než bylo předpovídáno.

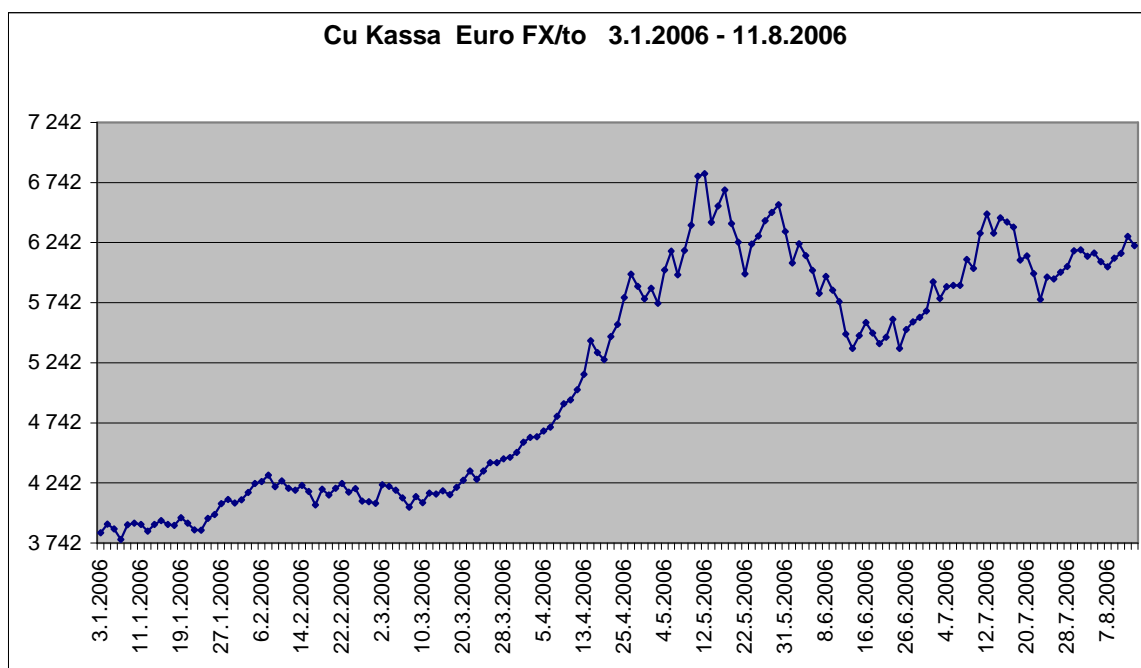
Dle rámcových smluv, uzavřených se zákazníky, se vypočítají bonusy, což jsou položky, které obrat snižují. Bonusy, ve smlouvách uváděné v procentech z obratu, jsou se zákazníky domlouvány individuálně, mohou být poskytnuty na veškeré odebrané množství, či pouze jen na konkrétní projekty.

Naplánovaný obrat je výchozím bodem pro stanovení **spotřeby jednicového materiálu**. K hodnotě materiálu se dopracujeme pomocí matematicko-statistických výpočtů. Jak již bylo uvedeno dříve, obrat plánujeme po sortimentních skupinách výrobků. Sortimentní skupina se skládá z jednotlivých výrobků, které si jsou svoji materiálovou strukturou i technickými parametry blízké. Tudíž na základě rozpadu kusovníků těchto výrobků jsme schopni stanovit materiál v nich obsažený, včetně zmetků a odpadů, a vynásobením naplánovaného množství získat sumární hodnoty po materiálech. Jelikož je jednotlivých materiálů velké množství, plánuje se spotřeba materiálu v následujících skupinách, jejichž podíl na celkové spotřebě materiálu je uveden za pomlčkou:

- měď – 74%
- hliník – 12%
- PVC – 7%
- PE (polyethylen) – 2%
- výplňová guma – 1%
- FRNC (oheň retardující materiály, neobsahující halogeny) – 1%
- ostatní materiály – 3%

Hodnotu spotřeby materiálu potom dostaneme pronásobením celkového množství cenou za množstevní jednotku. S výjimkou mědi a hliníku se plánují materiálové skupiny s poměrně vysokou úspěšností, odvíjejí se od rámcových smluv s dodavateli a cenové odchylky od očekávání se pohybují jen v řádu jednotek procent. Jak již bylo zmíněno v oddíle o plánování obratu, naplánovat přesně cenu mědi a hliníku na rok dopředu je víceméně nemožné. Důležité však je, aby plánovaná cena těchto dvou kovů byla totožná v obratu i ve spotřebě materiálu. Pro názornou představu, jak je naplánování ceny barevných kovů obtížné, zobrazuje obr. č. 8 „Vývoj ceny mědi v Eurech za 1 tunu“ za prvních sedm měsíců roku 2006, kde můžeme pozorovat nárůst ceny této komodity v prvních pěti měsících téměř o 80%.

Obr. č. 8 Vývoj ceny mědi v Eurech za 1 tunu



Zdroj: Interní materiál firmy

Formální správnost stanovené plánované hodnoty ověříme výpočtem, kolik procent činí hodnota materiálu na plánovaném obratu. Ze zkušeností z minulých let se hodnota pohybuje mezi 81% až 86%. Toto pěti-procentní rozpětí je dáno cenou barevných kovů. Čím jsou ceny vyšší, tím vychází i vyšší procento.

Nesmíme však zapomenout na to, že spotřebovaný materiál není obsažen jen v obratu, neboli v prodaných výrobcích. Některé hotové výrobky zůstanou na skladě hotových výrobků, některé výrobky nejsou zcela dokončeny a mají podobu rozpracované výroby. Zde se jedná o stav k určitému datu, vyplývající z rozvahy. Tato rozvahová položka se zrcadlí ve výsledovce v podobě **Změny stavu zásob vlastní výroby**. Naplánování této

položky je taktéž dosti obtížné, protože se nelze opřít o žádný konkrétní fakt, ze kterého by se hodnota dala vyvodit. O tom, kolik hotových výrobků zůstane na konci účetního období na skladě, zda-li to bude více než na začátku účetního období, se můžou vést dlouhé diskuze. Je spousta faktorů, které to mohou ovlivnit, např. se vyrobí více, než bylo objednáno, zákazník zboží neodebere včas, výrobky se nestačí vyrobit z důvodu poruchy stroje, ve výrobě bude velká rozpracovaná zakázka apod. I kdyby zůstalo na skladě stejné množství výrobků, může být jeho hodnota jiná z důvodu změny cen vstupních materiálů, změny cen strojních sazeb, režii apod.

Další plánovanou položkou je **Spotřeba ostatního materiálu**. Tato položka se skládá z:

- Materiál na vývojové práce – hodnota je dána paušálem, který nesmí oddělení technologie bez závažných důvodů překročit. Materiál slouží pro vývoj nových kabelů či technologií výroby.
- Obaly – jedná se o spotřebu palet, překližkových jednorázových bubínků a papírových obalů. Stanovení hodnoty vychází na základě zkušeností z minulosti při zohlednění plánovaného obratu a avizované změny cen obalového materiálu od dodavatelů.
- Kancelářské pomůcky a materiál – hodnota vychází z minulých let a plánuje se po nákladových střediscích.
- Náradí a měřidla – zpravidla se jedná o drobný investiční majetek, který si plánují jednotlivá nákladová centra.
- PHM – pohonné hmoty a maziva pro služební automobily a zejména pro vysokozdvizné vozíky. Vychází ze zkušeností z minulých let, zohledňuje se výše obratu a změna cen PHM.
- Režijní materiál – jde o čisticí prostředky, maziva pro stroje a zařízení a ostatní materiál.
- Literatura – odborná literatura, normy, zákony, vychází z požadavků jednotlivých oddělení.

Spotřeba energie se skládá ze spotřeby následujících médií:

- Elektrická energie – odebrané množství vychází z příkonu jednotlivých strojů a zařízení pronásobené dobou běhu. Spotřeba el.energie pro administrativu vychází ze zkušeností z minulých období. Cena elektrické energie vychází ze smlouvy uzavírané vždy na následný rok.
- Teplo – množství odebrané tepelné energie se bere zhruba pro každý rok konstantní, neboť prognózy, zda bude zima dlouhá a tuhá, či nikoli, jsou

nejisté. Cena jednotky tepelné energie vychází taktéž ze smlouvy platné pro rok, který plánujeme.

- Voda – Cena vychází taktéž ze smlouvy, množství vody se bere jako konstantní. Voda slouží k běžným účelům, ale největší spotřebu tvoří chladicí zařízení výrobních strojů.

Poměrně komplikovanou položkou je plánování nákladů na **opravy a údržbu**. Na jedné straně je poměrně snadné plánované náklady vyčíslit. Problém spočívá v tom, že opravy plánují lidé zodpovědní za svá nákladová střediska, kteří se na opravu dívají z technického, a nikoli již z ekonomického hlediska, a po součtu všech jejich plánovaných položek dostáváme náklady několikrát vyšší, než je možné při zachování plánovaného zisku profinancovat. Z tohoto důvodu je dán roční limit nákladů na opravy, do kterého se musí podnik „vejít“. Pokud následná jednání s jednotlivými odděleními nevedou k dohodě, jsou náklady sníženy direktivně z pozice hierarchické síly a za tyto snížené náklady a jejich dodržení pak vedoucí nákladových středisek přímo zodpovídají.

Náklady na opravy a údržbu se v podniku PRAKAB dělí dle několika hledisek. Prvním hlediskem je rozdělení na interní a externí opravy, kde interní opravy představují Materiál na opravy, pomocí něhož jsou opravy prováděny vlastními silami, zejména oddělením údržby. Externí opravy jsou nakupovány od externích dodavatelů, kteří si fakturují materiál i práci. Výběr, jestli interní či externí, závisí zejména na složitosti opravy, smluvních ujednáních apod. Druhým hlediskem dělení je, zda se jedná o opravy plánované, nebo se jedná o opravy nahodilé, vzniklé poruchou strojů či zařízení. Třetím hlediskem členění je předmět oprav a údržby, což zobrazuje přiložená tabulka:

Tab. č. 5 Členění oprav a údržby

Předmět oprav a údržby
Opravy budov a staveb
Opravy strojů a zařízení - výrobních
Opravy strojů a zařízení - nevýrobních
Opravy čtecích zařízení čárového kódu
Opravy drobného majetku
Opravy kabelových bubnů
Opravy osobních automobilů
Opravy vysokozdvižných vozíků
Opravy kancelářského vybavení
Opravy PC, tiskáren
Opravy ostatní

Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady na **transport** výrobků zákazníkům jsou z pohledu výše nákladů poměrně významnou položkou. Tomuto plánu předchází výběrové řízení s dopravci, aby byly nasmlouvány ceny přepravného pro příští, tedy plánovaný rok. Tyto ceny musí být dodrženy po celý rok, pokud nedojde k enormním změnám cen pohonných hmot. Při plánování přepravného se vychází z plánovaného obratu a zejména z jeho struktury po teritoriích. Je totiž zřejmé, že jiné transportní náklady budou v rámci ČR a jiné při vývozu v rámci Evropského kontinentu. Tyto náklady plánuje obchodní úsek, protože obchodníci se nejlépe vyznají v podmínkách dodání svým zákazníkům. Jsou i takoví zákazníci, kteří si pro výrobky jezdí sami. Tyto náklady jsou pak porovnávány s minulými roky a přepočítávány na procento z obratu. Případné výkyvy musí obchodníci vysvětlit.

Následuje plánování nákladů na nakupované **služby**. Ve firmě se dělí služby, mimo již zmiňovaných oprav a přepravného, na:

- Telefonní a poštovní náklady – jedná se o poplatky za poštovní styk, pevné linky a mobilní telefony, internet. Plánují si jednotlivá nákladová střediska.
- Úklid a čištění – úklid kancelářských prostor, výrobních a expedičních hal, skladů i venkovních prostorů. Náklady na základě smlouvy s dodavatelem.
- Školení – školení zaměstnanců, plánuje se na nákladové středisko personálního oddělení, které v průběhu roku zodpovídá za dodržení stanoveného rozpočtu.
- Reklama, inzerce – plánují obchodníci a oddělení marketingu.
- Likvidace odpadu – odvoz a likvidace odpadu.
- Požární prevence – školení, revize, hasící zařízení.
- Leasing – plánuje se na základě současných leasingových smluv, popř. schváleného investičního plánu. Dá se naplánovat velmi přesně.
- Cestovné – plánují si jednotlivá nákladová centra, je nutné zohlednit účast zaměstnanců na různých veletrzích, výstavách apod.
- Právní a daňové poradenství – plánuje víceméně ekonomický úsek.
- Překlady a expertízy
- Certifikace – jedná se o certifikaci našich výrobků pro specifické zákazníky. Plánují obchodníci a QM. Dále jsou zde časově rozlišeny náklady na certifikaci dle ISO 9000 a ISO 14000.
- Revize – provádí externí firmy, následuje v určitých několikaletých cyklech, plánuje technický úsek na základě své evidence a smluvních ujednání.
- Závodní stravování – paušál.

- Kanalizace-stočné – dle smlouvy, jedná se o stočné odpadních a dešťových vod. Množství zůstává meziročně velmi podobné, mění se jen cena za m³.
- Nájemné – na základě uzavřených smluv, plánují si jednotlivá nákladová centra. Jedná se o náklady na pronájem kanceláří obchodníků v zahraničí, pronájem skladovacích ploch apod.
- Služby výpočetní techniky – jedná se zejména o licence využívaných programů , poradenství apod.
- Technická pomoc zahraničí – zde jsou účtovány vyfakturované náklady od zaměstnanců mateřské firmy za odborné konzultace v ekonomické a technické oblasti.
- Ostatní služby – nejvýznamnější položkou v této kolonce je pronájem zahraničních dělníků. Z důvodu sezónnosti výroby jsou v letních měsících nájímáni externí pracovníci ze Slovenska. Potřebu lidí plánuje výrobní úsek, na peníze je přepočítáno dle smluvních nákladů uváděných v Kč za „člověkodenní“.

Většinu těchto nákladů na služby si plánují jednotlivá nákladová centra. Oddělení controllingu je pak sumarizuje a vyhodnocuje, porovnává s minulými obdobími. Většinou jsou tyto náklady neúměrně vysoké. Typickým trendem při plánování nákladů jednotlivými nákladovými středisky je naplánovat pro jistotu raději trochu více, čímž při následné sumaci všech nákladových středisek vycházejí nereálné údaje. Úlohou controllingu je pak následně přimět jednotlivá nákladová střediska svůj původní plán přehodnotit a náklady snížit. Pokud nevedou jednání k vytčenému cíli, jsou náklady sníženy direktivně.

Další významnou nákladovou položkou jsou **personální náklady**. Tyto náklady se skládají z několika skupin, a to z:

- mzdové náklady THP pracovníků
- mzdové náklady dělníků a režijních pracovníků
- náklady na zdravotní a sociální zabezpečení
- ostatní sociální náklady

Plánování těchto personálních nákladů provádí oddělení controllingu. Plánování mzdových nákladů probíhá po jednotlivých nákladových centrech. Každý zaměstnanec je přiřazen nějakému nákladovému centru. Personální oddělení poskytne controllingu sestavu, obsahující všechny zaměstnance přiřazené nákladovým centrům a výši jejich dosažené roční mzdy. Tato mzda je pak navýšena o plánované procento valorizace na základě kolektivní smlouvy s odbory, popř. o zvýšení / snížení mzdy z jiných důvodů.

Náklady jsou dále upraveny o plánovaná nově vytvořená, popř. zrušená pracovní místa. Problém při plánování mzdových nákladů spočívá ve stanovení rozsahu práce přesčas. Ta je konzultována s výrobním a personálním oddělením. Většinou se vychází ze skutečností předchozích let.

Náklady na zdravotní a sociální zabezpečení jsou jen matematickým dopočtem. Jedná se o 35% z výše naplánovaných mzdových nákladů, které tvoří zdravotní pojištění ve výši 9% a pojištění na sociální zabezpečení ve výši 26%.

Položka ostatních sociálních nákladů je tvořena náklady typu: příspěvky zaměstnavatele na obědy, pronájem nápojových automatů, dětská rekreace. Největší položku zde však tvoří příspěvek zaměstnavatele na činnost odborové organizace.

V položce **daně a poplatky** jsou koncentrovány tyto dílčí pozice:

- Silniční daň – plánuje se na základě seznamu investičního majetku, konkrétně seznamu automobilů. V zákonu č. 16/1993 Sb., o dani silniční je uvedena sazba daně, jejíž výše závisí na kubatuře daného automobilu. Touto sazbou se pronásobí jednotlivé automobily. Plán může mírně zkomplikovat zařazení či vyřazení automobilů z evidence a z majetku firmy v průběhu roku. Pokud takovouto informaci známe již v období tvorby plánu, je nutné ji v plánu zohlednit.
- Daň z nemovitostí – počítáme jako součin výměr jednotlivých pozemků, zastavěných ploch, budov apod. v metrech čtverečných krát příslušná sazba krát koeficient. Sazba, koeficient a metodiky výpočtu se opírají o zákon č.338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Výměra plochy musí být podložena výpisem z katastru nemovitostí.
- Daň z převodu nemovitostí – plánujeme jen tehdy, uvažujeme-li v průběhu daného roku úbytek či přírůstek nějaké nemovitosti, který podléhá této dani.
- Kolky – plánujeme na základě zkušeností z minulosti, popřípadě zamýšlených aktivit, ke kterým budou kolky potřeba.

Mezi významné nákladové položky patří u výrobní společnosti bezesporu **odpisy**. V podniku PRAKAB se odpisy počítají, resp. plánují ze čtyř skupin majetku a to nehmotného investičního majetku, hmotného investičního majetku, drobného majetku a bubnů. Bubny je zde myšlen z jistého pohledu obalový materiál. Jedná se kovové nebo dřevěné cívky o velikosti průměru bočního čela v rozmezí 80cm až 280cm, na které je vyrobený kabel navíjen a následně expedován k zákazníkovi.

Auditorská společnost však trvala na vyjmutí těchto bubnů ze spotřeby materiálu a zařazení do investičního majetku z titulu doby použitelnosti delší než jeden rok. Pořizovací hodnota bubnu ve většině případů sice nepřevyšuje částku 40 tisíc, v sumě však tvoří hodnotu v řádech deseti milionů korun. Odpis bubnů je stanoven na 6 let.

Samotný plán odpisů vychází z plánu investičního majetku z bilance a z plánovaných investic na daný rok. Výpočet probíhá tak, že se ze stávajícího majetku, sníženého o plánovaný prodaný majetek k určitému datu, nasimuluje výpočet odpisů za daný rok.

K tomuto majetku je nutné přičíst plánované investice, jejichž pořizovací hodnota je předem známá z investičního plánu, jehož tvorba a následné schválení předchází tvorbě plánu finančního. Tyto investice zařadíme do odpovídajících odpisových skupin a provedeme simulaci odpisu i u nich. Zde opět vzniká problém, k jakému datu budeme plánované investice aktivovat. Od tohoto data se odpis začne počítat. Tento okamžik aktivace je navrhován a diskutován s technicko-výrobním úsekem, avšak praxe ukazuje, že jde jen o hrubé odhady, které mohou být ovlivněny mnoha okolnostmi, které pak také vedou k odchylkám skutečnosti od plánu.

Z titulu plánu odpisů je asi nejtěžší naplánovat odpisy u již zmiňovaných bubnů. Problém spočívá v tom, že nikdo není schopen říci, na jakých bubnech si bude zákazník zboží přát, ale hlavně kdy prázdné bubny vrátí. Jelikož jsou bubny při prodeji výrobků taktéž fakturovány a tím prodávány, musí být i vyřazeny z majetku podniku. Dle smlouvy má však náš podnik povinnost od zákazníků bubny zpětně vykoupit. Tímto vykoupením se dostávají zase zpět do naší evidence investičního majetku, jsou aktivovány a začínají se opět odepisovat. Z těchto důvodů je odpis bubnů jen odhadován a ne exaktně počítán. V úvahu je brán plánovaný obrát a zkušenosti z minulých let.

Drobný investiční majetek je taktéž plánován jednotlivými odděleními. Jedná se o majetek v hodnotě do 40 tisíc, avšak použitelnosti delší než jeden rok. Jde tedy o různé měřicí přípravky, přístroje, nástroje, drobná zařízení. Jelikož není tyto drobné věci možno do plánu zahrnout jmenovitě všechny, jeho konkrétní část je navýšena o paušální částku, pro tento typ majetku obvyklou. V sumě na celkovém investičním majetku tvoří drobný majetek jen zanedbatelný podíl.

Takto zjištěné plánované odpisy jsou evidovány dle jednotlivých majetkových skupin, aby s nimi mohlo být následně počítáno při plánování bilančních položek.

S výše uvedenou kapitolou úzce souvisí i plán **tržeb z prodaného majetku** a jeho nákladový protipól, zvaný **zůstatková cena prodaného majetku**. Jaký investiční majetek bude prodán navrhuje technicko-výrobní úsek a schvaluje vrcholové vedení. V naprosté většině se jedná o prodej výrobních strojů a zařízení, které jsou již zastaralé, nepotřebné, či neodpovídají výrobní strategii, kterou se chce podnik dále ubírat. Jako prodejní cena

(tržby) je do plánu brána cena na trhu obvyklá, tj. cena, kterou bude potencionální odběratel ochoten za dané zařízení zaplatit. Majetek musí být vyřazen z evidence ve výši své zůstatkové ceny. Ta je buď nulová, a to v případě, kdy je majetek již zcela odepsán a nebo musí být dopočítána na základě plánovaných odpisu pro prodávaný stroj. Prodej takových položek tvoří však jen malou část. Největší podíl na prodaném majetku mají prodané a vykoupené bubny, fakturované se zbožím. Jejich plán opět vychází, podobně jako odpisy bubnů, ze statistických údajů minulých let

V plánu následují z provozního hlediska méně důležité dvě položky a sice **ostatní provozní výnosy a ostatní provozní náklady**. Ostatní provozní výnosy v sobě zahrnují smluvní pokuty a penále fakturované zákazníkům a jiným smluvním partnerům, výnosy z pronájmu majetku společnosti, výnosy na základě plnění z pojištění, výnosy z postoupení pohledávek apod. Částka se plánuje na základě zkušeností z minulých let, navíc se zahrnou očekávané skutečnosti. Ostatní provozní náklady obsahují mj. náklady vynaložené na poskytnuté dary, zaplacené smluvní pokuty a penále, náhrady škod, náklady z titulu postoupených pohledávek a hlavně náklady na pojištění. Největší náklady zde tvoří pojištění. To se skládá z pojištění majetku, pojištění z odpovědnosti za provoz motorových vozidel, pojištění pohledávek, úrazového pojištění a pojištění odpovědnosti managementu. Všechny tyto jednotlivé pojištění se dají poměrně přesně naplánovat na základě smluvních ujednání, ze kterých vyplývá většinou platba pojistného předem. Zbytek lze snadno dopočítat. Smluvní pokuty, dary a náhrady škod se drží většinou každý rok v podobných hranicích a odhadují se na základě minulých let.

Výše uvedené položky plánu nám pak dávají **provozní hospodářský výsledek**. Tento výsledek se následně vztahuje k vyrobené a prodané produkci a vykazuje se jako podílový ukazatel. Již před tvorbou plánu bývá stanovena hodnota tohoto poměrového ukazatele v podobě úkolu, stanoveného majiteli podniku místnímu TOP-managementu. Výsledný plán by pak měl splňovat tento úkol.

Další plánovanou položkou je **výsledek z finančních operací**. Vykazuje se až pod provozním hospodářským výsledkem, neboť ho lze jen ztěží ovlivnit provozními aktivitami. Tvoří ho dvě základní skupiny nákladů, resp. výnosů. První skupinu tvoří kursové zisky a kursové ztráty. Tato položka je podnikem téměř neovlivnitelná a závisí na vývoji měnového kursu české koruny vůči zahraničním měnám. Kursový rozdíl je vytvářen časovým nesouladem mezi zaúčtováním a splácením faktur v zahraničních měnách, popř. splácení úvěrů vedených v cizích měnách. Plánovanou hodnotu tvoříme na základě budoucích očekávání, prognóz různých bankovních ústavů a taky na základy minulého vývoje. Druhou skupinu tvoří nákladové a výnosové úroky. Výnosové úroky vznikají

z titulu poskytnutí úvěru jinému subjektu, a to ve skupině i mimo skupinu. Nákladové úroky vznikají na základě úvěrů, kterými podnik financuje svojí činnost a dělí se na investiční a provozní. Při plánování jsou provázány s bilancí a vypočítávají se z plánovaných úvěrů na základě smluvních ujednání a vytvořených smluvních rámců.

Následuje naplánování **daně z příjmů**. Daň je stanovena procentuální částkou z plánovaného daňového základu, který tvoří provozní hospodářský výsledek plus výsledek z finančních operací plus korekce. Touto korekcí jsou myšleny daňové odpočty a přípočty k plánovanému výsledku. Hodnota těchto korekcí je brána paušální částkou na základě zkušeností z minulých let.

Ted' již jen zbývá dopočítat **hospodářský výsledek za období netto**, který se rovná provoznímu hospodářskému výsledku včetně výsledku finančních operací, sníženému o plánovanou daň z příjmů.

Po zkompletování plánu výsledovky je důležité tento výkaz porovnat se skutečnými hodnotami v minulosti a zdůvodnit případné odchylky. Je to poměrně efektivní a rychlá metoda, jak eliminovat velké chyby. Zkušený controller má však vybudovaný cit na čísla a případné velké odchylky odhalí již v průběhu plánování.

4.1.2 Tvorba plánu rozvahy

Po zkontrolování hotového plánu výkazu zisku a ztrát přistoupíme k plánování výkazu rozvahy. Tento výkaz je neméně důležitým výkazem, zobrazujícím stavové veličiny majetku a krytí majetku, a je podkladem pro výpočet plánu peněžní potřeby podniku (plánování likvidity).

Plán se začíná stanovovat od položek, nacházejících se na straně aktiv, a to plánem **investičního majetku**. Hodnotu současného investičního majetku, rozděleného do jednotlivých skupin, ponížíme o vypočtené odpisy z výsledovky. Dále zohledníme plánované přírůstky (včetně jejich odpisů od data aktivace) a úbytky majetku na základě investičního plánu.

Druhým krokem je sestavení plánu **zásob**. Zásoby vycházejí z několika faktorů. Prvním faktorem je zkušenost z minulých let, kdy můžeme pozorovat, že zásoby při obdobném obratu a obdobných cenách za jednotku jsou meziročně podobné. Druhým faktorem je cena materiálů. Nejdůležitějšími plánovanými položkami jsou barevné kovy. Ceny barevných kovů pro ocenění zásob musí vycházet z cen uvažovaných v plánu výsledovky.

A třetím faktorem je množství zásob, které je víceméně ovlivňováno velikostí výroby, resp. obratu.

Zásoby plánujeme ve struktuře materiál na skladě, rozpracovaná výroba, hotové výrobky a obchodní zboží. Při následném rozdělování plánu na jednotlivé měsíce je zejména u zásob důležité brát v úvahu sezónní vlivy kabelářského průmyslu. V prvních několika měsících v roce se vyrábí hodně na sklad a po oteplení počasí, kdy poptávka po kabelech enormně naroste, se sklady postupně vyprazdňují. Tento systém je kapitálově sice značně náročný, nicméně kapacitní možnosti firmy tomu nedovolují jinak a případné zaváhání počátkem roku by znamenalo nemožnost plnit přání zákazníků v průběhu roku.

Další významnou aktivní položkou jsou **pohledávky**. Ty vycházejí z plánu obratu, kde zohledňujeme průměrné lhůty splatnosti pro jejich výpočet.

U oběžného **finančního majetku** vycházíme z minulých let, musí nám navazovat na plán likvidity v jednotlivých dílčích obdobích.

Dalším krokem je naplánování položek na straně pasiv. U již déle fungujících společností, jejichž výsledky se pohybují v černých číslech, se na straně pasiv většina položek **vlastních zdrojů** moc nemění. Výjimkou je hospodářský výsledek minulých let a hospodářský výsledek běžného účetního období, který se do bilance přenáší z výkazu zisků a ztrát.

Jiná situace však panuje u **zdrojů cizích**. **Rezervy** plánujeme na základě známých skutečností pro tento rok a dle minulých účetních období. Rozděluje je na rezervy zákonné a ostatní. Vycházíme z plánu rezerv, kde jsou stanoveny konkrétní položky, zda se jedná o rezervy na opravy, nevybranou dovolenou apod. Musí navazovat na výsledovku.

Plán **závazků** koresponduje s plánovanou spotřebou materiálů, služeb, energií apod., vycházející z plánu výsledovky. Při plánu bereme v úvahu platební podmínky dodavatelů.

V položce **úvěry** bereme zdroje krytí našich aktivních položek, které nejsme schopni ufinancovat vlastními zdroji. Důležité je podnik nepředlužit (viz. ukazatel poměr cizích zdrojů na sumě pasiv) a současně dbát na to, abychom nepřesáhli úvěrové limity stanovené od finančních ústavů.

Poslední položkou jsou **pasivní dohadné položky**, jejichž výši stanovujeme dle zkušeností z minulých let.

Důležité je, aby se nám rovnala bilanční suma u aktiv i pasiv.

4.1.3 Odsouhlasení plánu

Následuje proces odsouhlasení plánu managementem společnosti a následně akcionáři společnosti. Takto schválený plán je platný pro celý rok. Je používán pro srovnávání skutečnosti v měsíci i v kumulaci. Několikrát do roka se provádí odhad hospodářského vývoje, který vychází z plánu i z již uběhlé skutečnosti. Tento odhad se nerozděluje do jednotlivých měsíců, nýbrž se odhadují pouze výsledky na konci účetního období. Tento odhad se v odborné terminologii nazývá forecast.

4.2 Controlling nákladů na výrobek

Druhou velmi důležitou oblastí činnosti oddělení controllingu ve firmě PRAKAB je správa kalkulací, někdy také nazývaná „Controlling nákladů na výrobek“. Kalkulace nám slouží k různým účelům, na něž se zaměřím v následujících odstavcích.

4.2.1 Typy skladových položek

Prvním úkolem je stanovení ceny jednotlivých skladových položek, jíž jsou oceňovány všechny relevantní skladové pohyby. Podíváme-li se na strukturu skladových položek, rozeznáváme ve firmě tyto druhy:

- jednicový materiál
- režijní a pomocný materiál
- polotovary
- hotové výrobky
- obchodní zboží.

Jednicový materiál je vstupem pro výrobu finálních výrobků a polotovarů. Nakupuje se od externích dodavatelů a je naskladněn a následně spotřebován ve stavu, v jakém byl nakoupen, tzn., že na něm není prováděna žádná práce ve vlastní režii. Proto není ani kalkulován a je oceňován průměrnou cenou pořízení (vážený aritmetický průměr, kde váhou je množství materiálu). Cena se průměruje dvakrát, poprvé se příjem materiálu na sklad ocení cenou z objednávky a následně je přeceněn v okamžiku zaúčtování došlé faktury od dodavatele, a to ve fakturační ceně. Pokud je již materiál částečně či úplně spotřebován, příslušný cenový rozdíl se odúčtuje na nákladový účet cenových rozdílů. V této průměrné ceně vstupuje jednicový materiál do kalkulací polotovarů a hotových výrobků.

Režijní a pomocný materiál je oceňován stejným systémem jako materiál jednicový, tj. průměrnou cenou. Ne vždy je však naskladňován a někdy se odúčtuje přímo do spotřeby. Do kalkulace příslušných výrobků většinou nevstupuje přímo, nýbrž přes materiálovou režii.

Polotovary tvoří skupinu skladových položek, která je vyráběna vlastní činností. Skládají se z materiálu, oceněných výkonů a příslušných režii. Musí být kalkulovány a tato kalkulovaná cena se ukládá do kmenového záznamu daného polotovaru a je platná do té doby, než je nahrazena cenou nově zkalkulovanou. Veškeré skladové pohyby jsou pak oceňovány touto cenou. Kalkulace obsahuje skutečnou hodnotu materiálu, plánované hodinové sazby a režie. Jednou ročně, v rámci roční závěrky, jsou tyto hodinové sazby a režie přepočítány za skončený rok ve skutečných nákladech a těmito sazbami jsou dané položky přeceněny. Polotovary slouží k výrobě finálních výrobků.

Hotové výrobky jsou oceňovány na stejném principu jako polotovary, tzn., že jsou kalkulovány. V materiálové části mohou obsahovat vedle již zmiňovaného jednicového materiálu i vyrobené polotovary.

V důsledku nedostatečných vlastních výrobních kapacit mohou být polotovary i hotové výrobky zhotovovány u dodavatelů, kteří poskytují jen práci. Tento systém se pak nazývá **výroba výrobků prací ve mzdě**, kdy firma přistaví dodavateli práce vlastní materiál, který mu neúčtuje, dodavatel z materiálu výrobek zhotoví dle technické dokumentace firmy, případně jen nějakou technologickou operaci a výrobek předá firmě zpátky. Takovýto typ výrobků se taktéž kalkuluje, musí mít však odlišný pracovní postup, kde jsou vlastní operace nahrazeny nakupovanou prací.

Obchodní zboží je nakupováno za dodavatelské ceny a těmito cenami jsou i oceňovány skladové pohyby. Jedná se tedy o průměrnou cenu pořízení, shodně jako u materiálu. Obchodní zboží se po naskladnění již nijak nepřeprocessing a ve stejné stavu se prodává odběratelům. Z pohledu kalkulací je tedy irelevantní.

Specifickou činností je oceňování (kalkulace) **rozpracovanosti** v rámci měsíčních závěrkových prací. Rozpracovaností jsou myšleny hotové výrobky a polotovary v takovém stádiu, kdy na nich byla provedena již nějaká práce, ale nejsou ještě zcela dokončeny. Jelikož ještě neobsahují všechny materiálové ani výkonové části, nemůže na ně být použita cena z kmenového záznamu a musí být oceněny po jednotlivých materiálech a výrobních krocích.

Dále jsou kalkulace využívány obchodníky jako vodítko pro stanovení prodejní ceny. Všeobecné pravidlo sice říká, že prodejní ceny určuje trh, je však nesmírně důležité znát výrobní náklady jednotlivých výrobků a tak vědět, kam až může obchodník zajít, kde je cenové dno. Po prodeji pak slouží kalkulace k vyhodnocení finální úspěšnosti prodeje a zjištění, jakých marží bylo u jakých výrobků dosaženo.

4.2.2 Kalkulační schéma, součásti kalkulace

Kalkulace se počítá na základě kalkulačního schématu. Kalkulační schéma je vlastně návod, definující jednotlivé součásti kalkulace a souvztažnosti mezi nimi. Podnik může mít nadefinováno i více kalkulačních schémat a podle nich kalkulovat. Je běžné, že podniky uvnitř koncernu mívají nadefinované jedno schéma pro porovnávání výrobních cen mezi jednotlivými podniky koncernu, čímž je zabezpečeno, že porovnáváme porovnatelné hodnoty. Další kalkulační schéma pak slouží pro vlastní potřeby podniku.

V podniku PRAKAB je definováno jen jedno kalkulační schéma, které má následující části:

- Materiálová část
- Materiálová režie
- Výkonová část
- Výrobní režie
- Správní režie
- Odbytová režie
- Transportní náklady
- Náklady na obaly

Materiálová část je základní součástí kalkulace. Ve výpisu kalkulace je rozčleněna na jednotlivé položky. Do kalkulace je načítána z tzv. kusovníku materiálu. Pod pojmem kusovník si můžeme představit seznam jednotlivých materiálů, vstupujících do daného výrobku. Kusovník je přiřazen každému hotovému výrobku či polotovaru. Dělíme jej na jednostupňový, kdy do výrobku vstupuje jednicový materiál napřímo a nebo kusovník vícestupňový, kde do výrobku vedle jednicového materiálu vstupují i polotovary, složené z jednicového materiálu či dalších polotovarů. Typ kusovníku závisí zpravidla na technické složitosti výrobku. V kusovníku stojí vedle identifikace materiálů i jejich vstupující množství, množstevní jednotka, cena na množstevní jednotku a dále přepočítaná vstupní hodnota jednotlivých položek materiálů, vstupujících do výrobku. Cena surovin se čerpá z kmenového záznamu materiálu a vzniká váženým průměrováním cen z objednávky a následně z faktury, o čemž je již pojednáno v předchozích kapitolách. Materiály jsou

v kusovníku přiřazeny jednotlivým výrobním operacím dle technologického postupu. Toto přiřazení slouží k odepisování materiálu do spotřeby při zahlášení jednotlivých operací při oceňování rozpracovanosti ve výrobě. Spotřebovávané množství v kusovníku může být uměle navýšeno o určité procento, kryjící zmetky, technologický odpad apod. Materiálové náklady jsou výrobku přiřazovány přímo.

Materiálová režie slouží ke krytí nákladů spojených s pořízením materiálu, které není možné přímo zahrnout ve skladové ceně jednicového materiálu. Přímo přiřaditelné náklady, jako je např. clo a přepravné, jsou rozpočítávány na konkrétní materiály přes vedlejší náklady pořízení, a tudíž jsou obsaženy ve skladových cenách vstupních surovin. Materiálová režie však pokrývá náklady, které přímo přiřadit nelze. Jedná se zejména o náklady oddělení nákupního marketingu, oddělení celní deklarace a centrálního materiálového skladu a to o všechny náklady nutné pro zajištění chodu těchto oddělení, včetně mezd příslušných pracovníků. Její hodnota je stanovena procentuální sazbou z jednicového materiálu.

Výkonová část uvádí, kolik stojí samotná práce při zhotovování výrobku. Udává se v Kč na 1 hodinu. V kalkulaci je výkonová část zobrazena v podstatě jako oceněný pracovní postup. Pracovním postupem je myšlen seznam jednotlivých pracovních úkonů na jednotlivých pracovištích. Jedná se vlastně o návod, jak má být daný výrobek vyráběn. Pracovní postup je v systému přiřazen každému hotovému výrobku i polotovaru. Pracoviště a pracovní úkony jsou v pracovním postupu chronologicky seřazeny. Každý pracovní krok obsahuje název a číslo pracoviště. Pokud může být vyráběn na více zaměnitelných strojích, jsou zde uvedeny i přípustné ekvivalenty. Vedle identifikace pracoviště dále obsahuje normovaný čas výroby a normovaný čas přípravy. Čas výroby uvádí, jak dlouho je kalkulovaná dávka v dané operaci vyráběna, čas přípravy nám říká, jak dlouho trvá příprava a seřízení daného stroje. Výrobní čas je zpravidla přímo úměrný kalkulovanému množství, čas přípravy je zpravidla konstantní pro dané nastavení. Z toho plyne, že čím je kalkulovaná dávka větší, tím se náklady přípravy stroje rozměňují na větší množství a tím na vyráběnou jednotku klesají. Dalším údajem je hodnota dané operace v peněžních jednotkách. Ta vzniká pronásobením času přípravy a výrobního času příslušnými hodinovými sazbami. Hodinová sazba se počítá pro každý stroj zvlášť a uvádí náklady daného pracoviště za jednotku času, v našem případě za jednu hodinu. Hodinová sazba se skládá ze dvou částí, a to z části osobní a z části strojové. V osobní části jsou obsaženy mzdové náklady obsluhy stroje, navýšené o zdravotní a sociální pojištění, placené zaměstnavatelem. Strojová část hodinové sazby obsahuje náklady na samotný chod stroje. Největší náklady zde tvoří odpisy a opravy. Podrobněji se skladbou a výpočtem hodinových strojových sazeb budu zabývat v jedné z následujících kapitol.

Další součástí kalkulace je **výrobní režie**. Ta je počítána jako procentuální přírážka z výkonové části. Jejím účelem je krytí náklady útvarů, které přímo souvisí s výrobou. Jedná se především o vedení výrobního úseku na všech úrovních, od technicko-výrobního ředitele, přes vedoucího výroby, vedoucí jednotlivých výrobních provozů až po mistry na provozech. Dále jde o oddělení konstrukce, technologie, údržby apod. Výrobní režie je poslední položkou z dosud popsaných, obsaženou ve skladové ceně.

Dalším typem režie je **administrativní režie**. Ta je kalkulována ze stejného základu jako režie výrobní, tedy procentem z výkonové části a slouží ke krytí nákladů všech útvarů administrativně-správního charakteru. Jedná se především o náklady vedení firmy, ekonomického úseku včetně nákladů finančního charakteru, personálního úseku, úseku kvality a ochrany životního prostředí, oddělení IT a nákladů souvisejících s budovami a pozemky.

Odbytová režie je posledním typem režie počítaným procentuální přírážkou z výkonové části. Jak již vyplývá z názvu, jejím účelem je pokrýt náklady obchodního úseku firmy, kam zařazujeme zejména náklady obchodního ředitele, náklady oddělení tuzemského prodeje, náklady oddělení exportu, oddělení marketingu a náklady expedice a skladu hotových výrobků. Počítá se separátně pro tuzemský prodej a pro export. Tato režie pokrývá veškeré náklady výše zmíněných středisek s výjimkou nákladů na přepravu, které jsou účtovány na nákladová střediska obchodního úseku a pro stanovení odbytové režie musí být při výpočtu vyloučeny.

Důvodem jejich vyloučení je jen kalkulační schéma společnosti PRAKAB, které **náklady na přepravu** uvádí v kalkulaci separátně jako samostatnou položku. Náklady na přepravu jsou podobně jako odbytová režie počítány zvlášť pro domácí prodej a zvlášť pro export. Skládají se z nákladů fakturovaných smluvními přepravci, neboť společnost nemá vlastní dopravní prostředky určené k přepravě výrobků. Jedná se o přepravu silniční, železniční, lodní a zřídka leteckou. V kalkulaci je tento typ nákladů veden v korunách českých za množstevní přepravovanou jednotku, což je přepravovaný kilogram. Nevýhodou tohoto vztažení nákladů na 1kg bezesporu je nepoměr mezi kabely měděnými a hliníkovými, kde jsou hliníkové kabely o stejném rozměru mnohem lehčí, než kabely měděné a tudíž i méně zatížené náklady na přepravu. Avšak tyto náklady slouží jen jako náklady orientační a ve skutečnosti jsou k dodávkám započítávány náklady skutečné. Někdy v ceně výrobku nefigurují vůbec, protože si zákazník přepravu zajišťuje i financuje sám. Z tohoto důvodu jsou náklady na přepravu odděleny od odbytové režie.

Poslední položkou v kalkulačním schématu jsou **náklady na obaly**, které jsou taktéž stanoveny v korunách na kilogram vyrobených výrobků. Ty kryjí náklady nákladového centra „Obalové hospodářství“, které jsou tvořeny zejména odpisy bubnů a jejich opravami. Jedná se jak o bubny výrobní, tak i o bubny expediční.

4.2.3 Průběh kalkulací

Samotný **průběh kalkulací** dělíme na manuálně spuštěný a na automatický. Automatickou kalkulací myslíme především ocenění rozpracované zakázky. Dle platných kusovníků a technologických postupů jsou načítány po operacích jednotlivé materiály a pracovní operace. Ty jsou oceňovány aktuálními cenami načítanými z kmenových záznamů. Spotřebovávané množství (čas pro technologické operace a množství pro materiály z kusovníků) pochází z kusovníků a z pracovních postupů. Toto plánované množství lze však v průběhu zakázky ručně upravovat a tím kalkulaci výrobku přibližovat skutečnosti. Během výroby mohou totiž nastat výkyvy z titulu množství spotřebovaného materiálu vlivem delších zajištěk, chyb při výrobě a tím následné zmetkovitosti a výkyvů u spotřeby času na danou operaci. Typickým příkladem v kabelářském průmyslu je výroba vrchního pláště kabelu, kdy při chybě je nutné plášť vypárat a oplášťování provést opakovaně. To znamená, že docílíme dvojnásobného času u operace oplášťování a dvojnásobné spotřeby izolačního materiálu. Tyto práce i nadspotřebu materiálu je nutné doplnit do kusovníku i pracovního postupu dané výrobní zakázky. Pak je zřejmé, že nám výrobní náklady neplánovaně stoupnou a rentabilita bude pravděpodobně záporná. Zadávání těchto materiálních a hlavně časových korekcí slouží vedle ekonomického hlediska i pro propočty výrobních kapacit a plánování zmetkovitosti.

Manuální spuštění kalkulací dělíme na jednotlivé a hromadné. Jednotlivé kalkulace provádíme zejména při kalkulaci nových hotových výrobků či polotovarů a také při případných změnách v kusovníku či pracovním postupu. Zde zjišťujeme, jaký vliv má technologická změna na cenu výrobku a zda je nutné tento výrobek přecenit či nikoli. Kdy přecenit a kdy ještě ne, je stanoveno ve vnitropodnikové směrnici. Ve firmě PRAKAB je tato hranice stanovena ve výši 5% ze současné ceny.

Hromadnou kalkulací se rozumí kalkulace více položek současně. Nejčastěji se tato operace používá při hromadném každoročním přecenění všech vyráběných produktů.

Při vybrání konkrétní kalkulované položky u jednotlivých kalkulací, popř. vybrání celého spektra kalkulovaných položek u hromadných kalkulací, systém nejprve kontroluje, zda některé kalkulované položce nechybí pracovní postup, kusovník a následně ceny pro vstupující materiály a strojové hodiny - tarify. Pokud ano, systém tyto nedostatky nahlásí a

je nutné je opravit. Oprava spočívá v tom, že chybějící údaje doplníme. Pokud to není možné (např. u nového výrobku kusovník ještě neexistuje; cena nového vstupujícího materiálu do výrobku není zatím známá, ...), musíme takovéto položky z kalkulace vyloučit již na samotném výběru kalkulovaných položek. Po odstranění těchto nedostatků probíhá již samotné kalkulování ceny dle kalkulačního schématu. Zkalkulovanou cenu můžeme buď uložit do kmenového záznamu dané položky a oceňovat s ní relevantní skladové pohyby, nebo ji neukládáme a slouží jen jako informace, kolik by kalkulovaná položka stála nyní. V tomto duchu simulační kalkulace se používají ještě kalkulace porovnávací, kdy vytváříme pro jednu kalkulovanou položku více variant s různými použitými materiály a stroji a zjišťujeme, která varianta je nejefektivnější.

4.2.4 Výpočet strojových hodinových sazeb

Jak již bylo výše několikrát zmíněno, nedílnou součástí kalkulací jsou **hodinové tarify** jednotlivých pracovišť. Těmito sazbami jsou oceňovány pracovní postupy a tím ohodnocena výkonová část kalkulace. Úkolem oddělení controllingu je pak tyto tarify stanovit. Tato činnost se provádí ve firmě PRAKAB třikrát ročně. Jednou se jedná o výpočet plánovaných tarifů, které jak již název napovídá vycházejí z plánovaných hodnot. Po druhé jsou tyto plánované hodinové sazby přepočítány zhruba v půlce roku, aby se zjistilo, zda se plán ve větší míře neodchyluje od skutečnosti, čili se provádí tzv. „forecast strojových sazeb“. A do třetice se po skončení roku tarify počítají ze skutečných hodnot, vycházejících z účetnictví a jsou s nimi přepočítány operace, které se před tím prováděly na bázi tarifů plánovaných.

V následujícím textu se zaměřím na stanovení plánovaných strojových sazeb. Metodika stanovení sazeb na bázi forecastu, popř. skutečných dat je podobná, proto se jí nebudu podrobněji zabývat.

Hodinová strojová sazba na bázi plánu vychází mj. z plánu nákladů. Veškeré náklady se zde účtují, resp. plánují v kombinaci na účet a nákladové středisko. Jak již bylo zmíněno, ve firmě PRAKAB je každý stroj přiřazen svému nákladovému středisku, neboli je zde zachována vazba v poměru:

1 výrobní stroj = 1 nákladové středisko

Jak již bylo popsáno v kapitole o tvorbě plánu, vedoucí jednotlivých provozů plánují náklady vždy na příští rok na nákladová střediska po jednotlivých účtech. Vycházejí při tom z očekávaných nákladů a ze zkušeností z minulých let. Plánují zejména náklady typu

pomocného materiálu, čistících materiálů, náradí a měřidel, ochranných pomůcek a oděvů, kancelářských pomůcek, telefonních nákladů apod.

Oddělení údržby naplňuje na tyto střediska opravy a údržbu. Ty se rozdělují na opravy ve vlastní režii a opravy nakupované jako služba. Dále se pak dělí na opravy a údržbu očekávanou a nahodilou. Tyto plánované náklady na opravy však nevstupují do výpočtu tarifů přímo. Aby se zamezilo výkyvům v nákladech z titulu pravidelných generálních oprav jednotlivých strojů po x letech, které jsou finančně značně náročné, plánované náklady se po střediscích průměrují se skutečnými náklady za poslední čtyři roky. Pak tedy vzniká průměr z pěti hodnot, se kterým je dále počítáno při stanovení plánovaných tarifů.

Dalším typem nákladů jsou odpisy. Nejedná se o odpisy účetní ani daňové, nýbrž o odpisy controllingové (kalkulační). Tyto odpisy stanovuje oddělení controllingu ve spolupráci s technicko-výrobním úsekem. Vycházejí z tržní hodnoty daného stroje, která je každoročně aktualizována. Tato hodnota se potom dělí počtem let, kdy bude stroj pravděpodobně používán. Tato doba se ve většině případů pohybuje v rozmezí 15 – 30 let v závislosti na typu stroje. Pořizovací náklady stroje jsou takto rozmělněny do reálného počtu let. Je však pravdou, že se tyto odpisy značně liší oproti odpisům plynoucím na nákladová střediska z účetnictví. Rozdíl bývá jak kladný, tak záporný. U nových strojů jsou kalkulační odpisy podstatně nižší. U strojů starých, již odepsaných, jsou účetní odpisy nulové, do tarifu přesto vstupuje hodnota kalkulačních odpisů. Jistým specifikem je pořízení stroje na leasing. Potom je hodnota leasingových splátek odečtena z nákladů daného střediska a následně nahrazena dopočítanými controllingovými odpisy, stanovenými již popsanou metodou.

Posledním typem plánovaných nákladů jsou náklady personální včetně odvodů. Ty plánuje oddělení controllingu ve spolupráci s personálním oddělením. Personální oddělení poskytne informace o mzdových nákladech po jednotlivých zaměstnancích za uplynulý rok. S vedoucími provozů je projednáno plánované navýšení mezd jednotlivých zaměstnanců, případně plánované navýšení počtu zaměstnanců. Každý zaměstnanec je přiřazen určitému nákladovému středisku a tím i stroji. Tímto způsobem jsou přiřazeny mzdové náklady na jednotlivá střediska. Jelikož jsou dle potřeby pracovníci přemísťováni mezi jednotlivými stroji v rámci provozů, a pracovníci mají odlišnou hodinovou mzdu, je pro daný provoz počítán průměr hodinové mzdy všech pracovníků. Při výpočtu je dále nutno zohlednit, kolik pracovníků v jedné směně obsluhuje daný stroj. U větších linek se jedná zpravidla o více pracovníků na jednom stroji v dané směně a jejich počet nemusí být celé číslo. To plyne ze situace, kdy např. na třech obdobných strojích pracuje vždy jeden člověk na každém stroji a pro navedení zajišťky kabelu je těmto třem pracovištím neustále

k dispozici jeden pomocný dělník. Potom se ve výpočtu tarifu počítá pro daný stroj s 1 a 1/3 dělníka.

Tímto máme naplánované veškeré potřebné primární náklady na relevantní nákladová střediska. Teď je nutno provést obdobu účetní závěrky v modulu účetnictví nákladových středisek a provést tak přeúčtování sekundárních nákladů určitým rozúčtovacím klíčem na naše strojová nákladová střediska. Rozúčtovávají se náklady těch nákladových středisek, které nevstupují do režijních přírážek, kterými se budu zabývat později. Jedná se zpravidla o náklady rozpočítané dle následných klíčů:

Elektrická energie	-	dle plánovaných KWh
Topení	-	dle m2, které dané pracoviště zabírá
Náklady brusírny	-	dle plánovaného počtu broušení průvlaků v tažárně
Náklady výr. hal	-	dle m2, které dané pracoviště zabírá

Provedením přeúčtovacího běhu se nám zapíší tyto sekundární náklady na sekundární účty (v controllingové terminologii je správnější pojem sekundární nákladové druhy) na příslušná nákladová střediska. Tyto náklady jsou jen na úrovni controllingu a nikoli na úrovni hlavní knihy v účetnictví firmy. Tímto jsou náklady, a tím i čítec výpočtového vzorce pro stanovení hodinového tarifu, připraveny.

Nyní následuje stanovení jmenovatele ve vzorci, čili počtu strojových hodin. Ty stanovuje technicko-výrobní úsek. Vychází při tom z plánu výroby na daný rok a ze zkušeností z minulých let. Úloha oddělení controllingu zde spočívá v porovnání strojových hodin s plány a skutečnostmi předešlých let a v následujícím vyjasnění, proč je u některých strojů plánován významnější pokles či nárůst strojových hodin. Tímto je získán přehled, který je následně důležitý u častých dotazů ze strany managementu i obchodního oddělení, když dojde k výraznějším změnám u jednotlivých strojových sazeb.

Po odsouhlasení počtu strojových hodin je zadáme do systému a provedeme samostatný výpočet. Ten je proveden automaticky a vychází ze vzorce:

Náklady na nákladovém centru / strojní hodiny na nákladovém centru

Takto propočítané hodinové sazby je ještě nutno porovnat se sazbami současně platnými. Pravidlem ve firmě PRAKAB je zdůvodnit rozdíly větší než 15 procent a vypracovat přehled pro management společnosti. Rozdíl vzniká jak z důvodu změny nákladů, tak i z důvodu změny počtu strojových hodin. Schválené sazby managementem společnosti jsou následně zadány do systému a je s nimi počítáno až do jejich příští změny.

4.2.5. Výpočet režijních přírážek

Již zmíněnou součástí kalkulace jsou **režijní přírážky**. Ty slouží k rozdělení nákladů, které nelze jednotlivým výrobkům (pracovištím) přiřadit přímo. Počítají se ve stejné frekvenci jako hodinové sazby, tzn. také 3x ročně. Jedná se taktéž o plán, forecast a po skončení roku o přepočet skutečnými hodnotami. Typy režijních přírážek jsou již uvedeny v kapitole 4.2.2. V této kapitole se proto zaměřím jen na samotný výpočet. Budu postupovat ve stejném pořadí, ve kterém vstupují tyto režie do kalkulačního schématu firmy PRAKAB.

Materiálová rezie pokrývá náklady oddělení nákupního marketingu, celní deklarace a centrálního materiálového skladu. K jejímu výpočtu slouží plánované náklady výše uvedených útvarů. Plánované náklady nám poskytuje schválený plán (v kombinaci po nákladových střediscích a účtech). Počítáme jak s náklady primárními (veškeré náklady vznikající na daných střediscích, které lze na tyto střediska účtovat přímo. Jedná se zejména o mzdy, telefonní náklady, PHM, cestovné, kancelářské pomůcky apod.), tak i náklady sekundárními, vzniklými z přeúčtovacích operací (sem patří zejména náklady oddělení IT rozúčtované dle počtu PC, náklady elektrické energie a tepla rozdělené dle KWH resp. m², apod.).

Jmenovatelem pro výpočet materiálové rezie je plánovaná hodnota spotřeby materiálu. Dělíme tedy výše zmiňované náklady materiálovou spotřebou a dostáváme procentuální hodnotu materiálové rezie. V samotné kalkulaci konkrétního výrobku je pak počítána jako určité procento z materiálové části, vzniklé oceněním kusovníku aktuálně platnými cenami jednotlivých materiálových položek. Z důvodu již zmiňovaných výkyvů cen barevných kovů je nutno tuto položku v průběhu roku bedlivě sledovat a v případě větších změn cen materiálů ji uzpůsobovat skutečnosti.

Výrobní rezie slouží ke krytí nákladů správy technicko-výrobního úseku, kam patří jeho vedení na všech úrovních, dále konstrukce a technologie, všeobecná (ne strojová) údržba, výzkum a vývoj apod. Náklady vycházejí taktéž z plánu jednotlivých středisek a jsou složeny z primárních i sekundárních nákladů. Primární náklady tvoří zejména mzdy, telefonní náklady, PHM, cestovné, kancelářské pomůcky, ochranné pomůcky, technické konzultace a poradenství, materiál na vývojové práce, odborná literatura a dále náklady účtované na nákladová centra vedení provozů, jako jsou nářadí a měřidla, pomocné a režijní materiály, mazadla apod. Sekundární náklady jsou obdobné jako u materiálové rezie.

Uvedené náklady vztahujeme k základně, kterou tvoří souhrn výkonové části kalkulací všech výrobků, které plánujeme v daném období vyrobit. Výpočet základny se provádí pronásobením všech plánovaných strojových hodin po nákladových střediscích jejími plánovanými tarify. Z postupu výpočtu je zřejmé, že nejprve je nutné stanovit jednotlivé hodinové tarify a pak teprve pokračovat ve výpočtu režii. Vydělením všech výše popsaných nákladů touto základnou dostaneme procentuální hodnotu výrobní režie. V konkrétní kalkulaci výrobku se pak výrobní reže počítá jako dané procento z výkonové části, které vzniklo oceněním pracovního postupu platnými tarify.

Účelem **administrativní režie** je krýt náklady spojené s vedením společnosti, náklady ekonomického úseku včetně nákladů finančního charakteru (úroky, pojištění, kursové ztráty apod.), personálního oddělení, úseku kvality a ochrany životního prostředí, nevýrobních budov apod. Opět se vychází z plánu a berou se v úvahu náklady primární i sekundární. Primární náklady tvoří mj. mzdy, telefonní náklady, PHM, cestovné, kancelářské pomůcky, právní a daňové poradenství, úklid, náklady na reprezentaci, pojištění, některé daně, náhrady škod, dary, školení, personální agentury, náklady na certifikace apod. Sekundární náklady jsou obdobné jako u materiálové režie. Při výpočtu potom dělíme tyto náklady stejnou základnou, jako u výpočtu režie výrobní, čili celkovou výkonovou částí. Získáváme taktéž procentuální hodnotu administrativní režie, kterou v konkrétních kalkulacích násobíme oceněný pracovní postup a dostáváme administrativní režií vztaženou ke konkrétnímu výrobku.

Pro upřesnění ještě uvádím, že zatímco byl v kalkulaci materiál, materiálová reže, výkonová část a výrobní reže součástí skladové ceny, administrativní reže je první položkou v kalkulaci, která do skladové ceny již nevstupuje. Všechny následující typy příplatků a režii, o kterých bude pojednáno, již taktéž nejsou obsaženy ve skladové ceně a slouží jen pro stanovení úplných nákladů na výrobek.

Odbytová reže má za úkol pokrýt náklady obchodního úseku. Z hlediska strukturálního uspořádání obchodního úseku ve firmě PRAKAB je obchodní reže stanovována separátně pro jednotlivé prodejní kanceláře, což jsou tuzemský prodej, exportní prodej a prodej do mateřské společnosti (dále jen SKW, což je zkratka jména mateřské společnosti Schwechater Kabelwerke). Jedná se tedy o tři samostatné hodnoty. Abychom je mohli v této struktuře vypočítat, musíme i ve stejné struktuře rozdělit odpovídajícím způsobem náklady tohoto úseku. Přímé náklady jednotlivých prodejních kanceláří se účtují přímo na tato střediska a není zde nutno dalšího rozúčtování. Náklady účtované na střediska obchodního ředitele, expedice, marketingu a propagace je však nutné rozdělit těmto prodejním kancelářím. Klíčem tohoto přerozdělení je procentuální sazba, stanovená controllingem po dohodě s obchodním úsekem.

Plánované náklady dělíme opět na primární a sekundární. Primární náklady jsou zejména mzdy, telefonní náklady, náklady na reprezentaci, PHM, cestovné, náklady na výstavy a veletrhy, náklady na reklamu a inzerci, kancelářské pomůcky, obalový materiál mimo bubnů apod. K nákladům sekundárním patří kromě již zmiňovaných nákladů u materiálové režie ještě přerozdělené náklady obchodního úseku, jak je popsáno v předchozím odstavci. Na zmiňovaných nákladových střediscích jsou ještě naplánovány náklady na přepravu, které musíme pro výpočet odbytové režie z těchto středisek odečíst. Důvodem je kalkulační schéma společnosti PRAKAB, které vykazuje transportní náklady v kalkulaci separátně.

Hodnotu jednotlivých odbytových režii pak počítáme podle následujících vzorců:

- 1) Tuzemská odbytová režie = Náklady tuzem. prodeje / (základna * koeficient obratu)
- 2) Exportní odbytová režie = Náklady exportního prodeje / (základna * koeficient obratu)
- 3) Odbytová režie pro SKW = Náklady prodeje SKW / (základna * koeficient obratu)

Základnu zde tvoří taktéž celková výkonová část. Jelikož ale počítáme tři různé sazby, musíme tuto základnu odpovídajícím způsobem rozdělit. K tomuto rozdělení slouží uvedený koeficient, který je stanoven jako podíl plánovaného obratu dané prodejní kanceláře na celkovém obratu. Z toho plyne, že součet koeficientů všech tří prodejních kanceláří musí být roven jedné.

Dalším typem přírážky, částečně souvisejícím s odbytovou režii, avšak vykazovaným samostatně, jsou **náklady na přepravu**. Ty se stanovují v obdobné struktuře jako odbytová režie, tedy separátně pro tuzemsko, export i SKW. V čitateli výpočtu jsou plánované transportní náklady jednotlivých prodejních kanceláří, tedy pouze náklady primární. Z pohledu struktury dělíme a plánujeme přepravu na silniční, železniční, vodní a leteckou. Ve jmenovateli výpočtu pak stojí plánované vyrobené výrobky v kilogramech ve struktuře jednotlivých prodejních kanceláří. Tuto hodnotu v kilogramech vypočítává systém sám na základě plánu prodeje výrobků v kilometrech a jejich jednotkové hmotnosti. Dostáváme potom tři sazby, které se uvádějí v korunách za jeden přepravený kilogram.

Posledním typem přírážkových nákladů jsou **náklady na obaly**. Jedná se o náklady centra Obalové hospodářství, kam se účtují především náklady na odpisy bubnů, opravy bubnů, ochranné pomůcky, telefonní náklady, mzdy, kancelářské pomůcky, nářadí a měřidla apod. Dále toto středisko obsahuje i sekundární náklady, plynoucí z obdobných nákladových center, jako tomu je u režie materiálové. Veškeré náklady se vztahují obdobně jako náklady na přepravu k vyrobeným výrobkům v kilogramech. Avšak na rozdíl od nákladů

na přepravu zde nepočítáme náklady na obaly separátne pro jednotlivé prodejní kanceláře, nýbrž souhrnně za podnik.

Po odsouhlasení jsou režie a přírázky zadány do systému je s nimi během daného období kalkulováno.

4.3 Tvorba účetních výkazů

Dalším úkolem oddělení controllingu je poskytovat přehled o hospodaření firmy zainteresovaným osobám, což jsou zejména akcionáři firmy, dále management na všech jeho úrovních, zaměstnanci, banky, dodavatelé, odběratelé, osoby vyplývající ze zákona apod. K tomu slouží standardizované účetní výkazy, což jsou výkaz zisků a ztrát, rozvaha a cash flow. Výkaz zisků a ztrát zobrazuje vývoj na nákladových a výnosových účtech a jeho podstatou je ukázat, jakého výsledku firma za dané období dosáhla. Rozvaha nám zobrazuje, jaký majetek firma má a jaké zdroje k jeho krytí byly použity. A konečně výkaz cash flow nám podává obraz o hospodaření firmy na bázi příjmů a výdajů (na rozdíl od výsledovky, kde se sledují náklady a výnosy).

4.3.1 Tvorba výkazů prostřednictvím MS Excel

Výše jmenované výkazy jsou sestavovány jednou měsíčně vždy po provedení měsíční závěrky. V současnosti se sestavují pomocí programu MS Excel, což se pokusím v následujících odstavcích popsat. I když je tato metoda pro praxi naprosto dostačující a její nesmírnou výhodou je flexibilita MS Excel, musím však zmínit, že se v současné době zavádí profesionální software, který excelovské tabulky v budoucnu nahradí. Důvody tohoto nahrazení jsou zejména: jednotnost struktury výkazů ve všech společnostech koncernu; možnost přejít ve výkazech přes zůstatky účtů až na jednotlivé doklady; provázanost všech účetních výkazů a jejich napojení na finanční plán (plánování likvidity); hlavním důvodem však je efektivní sestavování konsolidované závěrky na úrovni koncernu.

Ale nyní se vrátím k sestavování výkazů pomocí MS Excel. Zde je vytvořen seznam všech účtů hlavní knihy. Každý řádek tohoto seznamu obsahuje číslo účtu, jeho název, identifikační kód, který uvádí, kam účet ve výkazu patří a zda se jedná o nákladový, výnosový, aktivní či pasivní účet. Tento seznam je nutno každý měsíc zkontrolovat a pokud byl v účetním systému založen nový účet, tak tento seznam zaktualizovat.

Po zaúčtování všech operací, které se k danému měsíci vztahují, provedeme výkaz v účetním programu, který nám zobrazuje kumulované zůstatky všech účtů hlavní knihy od počátku roku. Tento výkaz exportujeme do excelu ve struktuře číslo účtu a konečný zůstatek. Provedeme kontrolu všech zůstatků a to tak, že jejich celkový součet musí být nula. Toto je zapříčiněno tím, že zůstatky aktivních a nákladových účtů mají všeobecně kladné saldo, kdežto pasivní a výnosové účty mají záporné saldo. Následně provedeme sloučení tabulky se zůstatky s výše popsaným seznamem účtů. Druhou kontrolou, při které sečteme nákladové a výnosové účty, dostaneme hodnotu hospodářského výsledku netto za období. Stejnou hodnotu musíme i dostat při součtu aktivních a pasivních účtů, bude však mít obrácené znaménko.

Nyní již jen konečné zůstatky účtů přiřadíme předpřipravené struktuře jednotlivých výkazů a dostaneme tak kumulované hodnoty u výsledovky a aktuální rozvahu. Toto však ještě nejsou konečné hodnoty a je třeba je upravit o účtování, které nejsou obsaženy v hlavní knize. Jedná se zejména o různé rezervy (na kvartální prémie THP pracovníkům, rezerva na neproplacené přesčasové hodiny u dělníků, na případné manko na zásobách zjištěné při inventarizaci majetku firmy apod.), opravné položky (zejména na nedobytné pohledávky a případné ztráty na zásobách z titulu poklesu cen barevných kovů) a dále nevyfakturované dodávky (materiál, služby). Těmito úpravami časově rozlišujeme očekávané náklady či výnosy bez zápisů do hlavní knihy, popřípadě si upravujeme hospodářský výsledek a vytváříme rezervy na méně úspěšné měsíce. Tyto operace však lze provádět pouze v průběhu roku. Při sestavování roční závěrky musejí již všechny hodnoty být obsaženy v účetnictví dané firmy.

Po těchto úpravách dostáváme konečné kumulované výsledky. Nekumulované měsíční hodnoty u výsledovky dostáváme odečtením kumulace ($t - 1$) od kumulace v období (t). Cash flow se počítá automaticky a vychází z výsledovky a bilance. Konečnou podobu výkazů uvádí příloha této práce.

Následně se výkazy distribuují svým příjemcům. Dle typu příjemců se odvíjí, v jaké struktuře jsou výkazy předkládány. Strukturou je zde míněna podrobnost výkazů.

4.3.2 Tvorba účetních výkazů dle HBII

Doposud zde byly zmiňovány výkazy vytvářené podle české legislativy a českých účetních principů, v odborné terminologii zvané dle HBI. Pro potřeby mateřské společnosti a pro vytváření konsolidovaných výkazů však jednotlivé firmy koncernu musí měsíčně reportovat i dle rakouských účetních standardů a norem, jinak nazývaných dle HBII. Podstata tvorby těchto výkazů dle HBII je podobná tvorbě výkazů dle HBI. Je zde

vytvořená samostatná struktura účetních výkazů dle HBII, která se liší od struktury dle českých předpisů. Této struktuře jsou přiřazeny české účty. Z toho plyne, že část rozdílů lze vyřešit pouze odlišným přiřazením jednotlivých účtů, kde je řešení velmi jednoduché. Neplatí to však všeobecně. Jsou i typy rozdílů, které se neliší v přiřazení, nýbrž v účtované hodnotě, resp. metodě. Zde se jedná zejména o následující případy:

- Ø Odpisy bubnů – dle českých účetních principů se bubny odepisují šest let, dle rakouských účetních principů jen roky čtyři.
- Ø Účtování o paletách – dle českých účetních principů se jedná o materiál, a tudíž jsou palety účtovány přímo do spotřeby. Dle rakouských účetních principů se jedná o investiční majetek, a proto musí být odepisován.
- Ø Investiční majetek – zde je rozdíl zejména v délce odepisování jednotlivých majetkových tříd mezi HBI a HBII.
- Ø Leasing – dle českých účetních principů se účtují leasingové splátky přímo do nákladů jako služby. Dle rakouských standardů se však splátky z nákladů musí vyjmout a pořizovací hodnota investičního majetku, financovaná leasingem, se aktivuje a odepisuje jako normální investiční majetek.
- Ø Kursové rozdíly – dle českých účetních standardů se účtují jak kursové ztráty, tak kursové zisky přímo na výsledkovkové účty a o tento rozdíl se upraví i bilanční pozice (např. výše úvěru). Kdežto dle rakouských účetních standardů se přímo do výsledovky účtují jen kursové ztráty, kursové zisky nikoli. O tento rozdíl se neopravuje bilanční pozice, ale až např. realizovaná splátka úvěru.
- Ø Odložená daň - zde je odlišná metodika ve výpočtu odložené daně.
- Ø Opravné položky na pohledávky – dle rakouských účetních standardů se vytváří opravná položka na nedobytné pohledávky ve výši 1,75% z pohledávek z obchodního styku. Dle českých účetních standardů se o takovéto položce neúčtuje.
- Ø Rezerva na reklamace – Dle rakouských účetních standardů je nutno vytvářet rezervu na případné náklady plynoucí z reklamací, a to ve výši 0,1% z dosaženého obrátu. Dle českých účetních standardů se tato rezerva nevytváří.

Pro potřeby vytváření účetních výkazů dle HBII se vede v účetním systému paralelně ještě jedna účetní kniha, kde jsou účtovány případy plynoucí z rozdílů mezi českými a rakouskými účetními standardy. Na konci účetního období jsou auditovány výkazy dle obou těchto účetních principů.

4.4 Produktivita práce a efektivita ve výrobě

Produktivita práce je ve výrobním podniku bezesporu jedním z nejdůležitějších ukazatelů a je na ní zaměřena velká pozornost. Proto se jí oddělení controllingu intenzivně věnuje. Je nutno poznamenat, že bez použití výpočetní techniky by její vyhodnocování bylo velmi nesnadné, ne-li nemožné. Ve firmě PRAKAB se vyhodnocuje vícero způsobů. Metody, které se používají na vyhodnocení produktivity práce, jsou jednodušší i složitější. Faktem však zůstává, že žádná z těchto metod není dokonalá a nese s sebou i tu druhou, negativní stránku. V následujícím textu se pokusím na tyto nejdůležitější metody zaměřit.

4.4.1 Používané metody ve firmě PRAKAB

Prvním posuzovaným hlediskem je **rychlost strojů**. Uvádí se v metrech za minutu. Obsluha strojů tuto rychlost přímo ovlivňuje. Pohybuje se v rozmezí od nuly do limitu stroje. V pracovních listech je ke každému výrobku a stroji tato rychlost předepsána normami a záleží již pak jen na dělnících, zda ji dodržují. Jsou však i některé odůvodněné případy, kdy rychlost dodržovat nelze. Jde např. o izolační materiály nižší kvality, kdy při dodržení rychlosti stroje by došlo k vadnému ostříku pláště. Stojí zde za zvážení, zda výrobní čas ušetřený dodržením předepsané rychlosti stroje není na úkor kvality výrobku.

Dalším pohledem na měření produktivity je **délka přípravného času** stroje, během kterého se stroj připravuje na výrobu určitého výrobku a dále i poměr tohoto času přípravy na produktivním čase stroje. Absolutní délka přípravného času je ukazatel relativně objektivní, který záleží na obsluze daného stroje, její zručnosti a zkušenostech. Hodnoty poměrového ukazatele již tak objektivní nejsou a závisejí zejména na velikosti zakázky. Při větších zakázkách, kdy je delší produktivní čas, vychází tento ukazatel lépe. Proto by bylo z tohoto pohledu efektivnější vyrábět velké zakázky na sklad. Avšak druhou stránkou této strategie by byl nárůst skladových zásob a tím zvýšení kapitálové náročnosti výroby.

Dalším kritériem v oblasti produktivity je tzv. **hodnocení délky zajížděk**. Délkou zajížděky je zde míněna počáteční délka kabelu, která musí projet strojem, než je kabel použitelný. Tato zajížděka je následně odseknuta a sešrotována. Tento ukazatel je závislý na obsluze a na délce zakázky. Logicky zde vyplývá, že levnější je varianta jedné zajížděky u velké zakázky, než jsou tři zajížděky u tří menších zakázek. Protiargumentem zde je však opět potencionální nárůst zásob a kapitálové náročnosti.

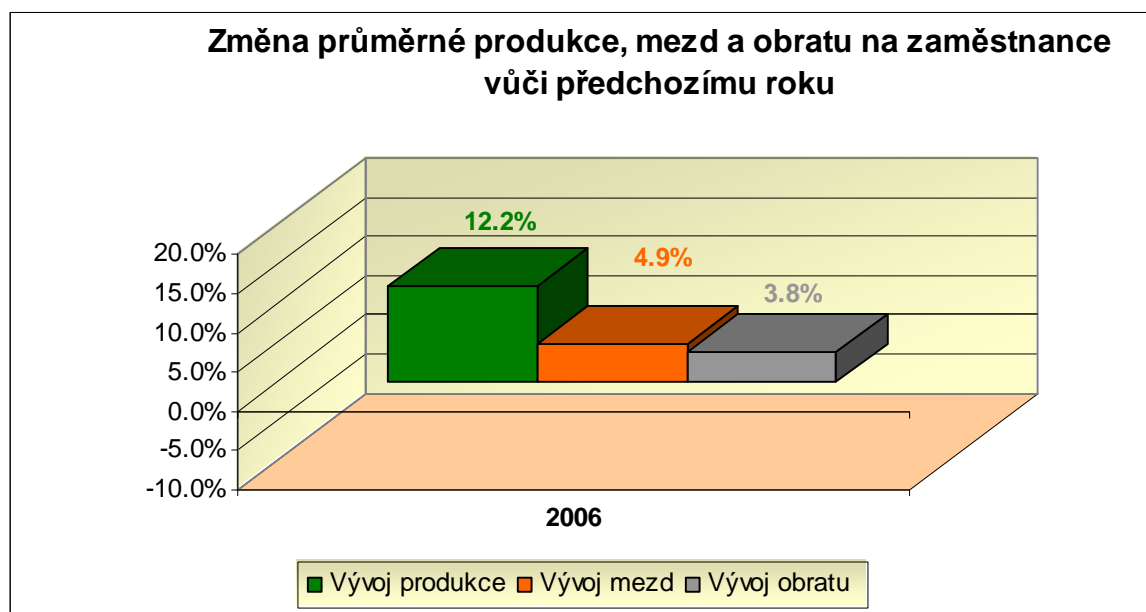
Zmetky jsou ve firmě jedním z nejvíce sledovaných kritérií. Jelikož tvoří materiál naprostou většinu hodnoty výrobku, pochybení v oblasti kvality vede většinou k následné

šrotaci. Výrobek se potom musí vyrobit znovu, tím vznikají dvojnásobné výrobní náklady, většinou není možné již dodržet slíbený termín zákazníkovi a dochází k poškozování dobrého jména firmy. Dalším negativním efektem je nabourání časového kapacitního plánu výroby. Z těchto důvodů je zmetkovitost ve výrobě i jedním z hodnotících kritérií prémiového systému firmy ve mzdové otázce.

Dalším kritériem pro posuzování produktivity je **vytíženost jednotlivých strojů**. Tento pohled souvisí i s plánováním výroby jednotlivých zakázek, ke slučování shodných výrobních operací pro různé zakázky a zajištění kontinuity výroby. Při slučování zakázek je opět třeba hledět na možné navyšování rozpracované výroby a brát v úvahu omezené skladové prostory.

Přes výše jmenované pohledy na posuzování produktivity práce je ve firmě nejoblíbenější a nejčastější sledování produktivity ve vyrobených **kilogramech výrobků na 1 zaměstnance**. Tento údaj se porovnává v kumulaci se stejným obdobím předešlého roku a posuzuje se zde komplexně nárůst vyrobených kilogramů na 1 zaměstnance, nárůst obrátu na 1 zaměstnance a nárůst mzdových nákladů na 1 zaměstnance. Grafické zhodnocení této metody za období 1-8/2006 uvádí následující obrázek:

Obr. č. 9 Produktivita práce sledovaná ve vyrobených kg na 1 zaměstnance



Zdroj: Interní materiály firmy

Z obrázku je patrný vyšší nárůst produkce, než je tomu u mzdových nákladů. Z toho by se dal vyvodit nárůst produktivity ve výrobě v množstevních jednotkách. Na druhou stranu může být tento údaj částečně zkreslený, pokud by se v letošním roce více vyráběly těžší

měděné energetické kabely, než tomu bylo vloni. Taktéž lze v grafu pozorovat disproporci mezi nárůstem obrátu v množstevních a peněžních jednotkách. Z toho lze usoudit pokles tržních cen kabelů, který je způsoben vysoce konkurenčním prostředím na kabelářském trhu.

4.5 Analýza ziskovosti výrobků

S produktivitou ve výrobě a tím ovlivněnými výrobními náklady i úzce souvisí rentabilita výrobků. Tu na jedné straně ovlivňují výrobní náklady určitého výrobku a na straně druhé jeho prodejní cena.

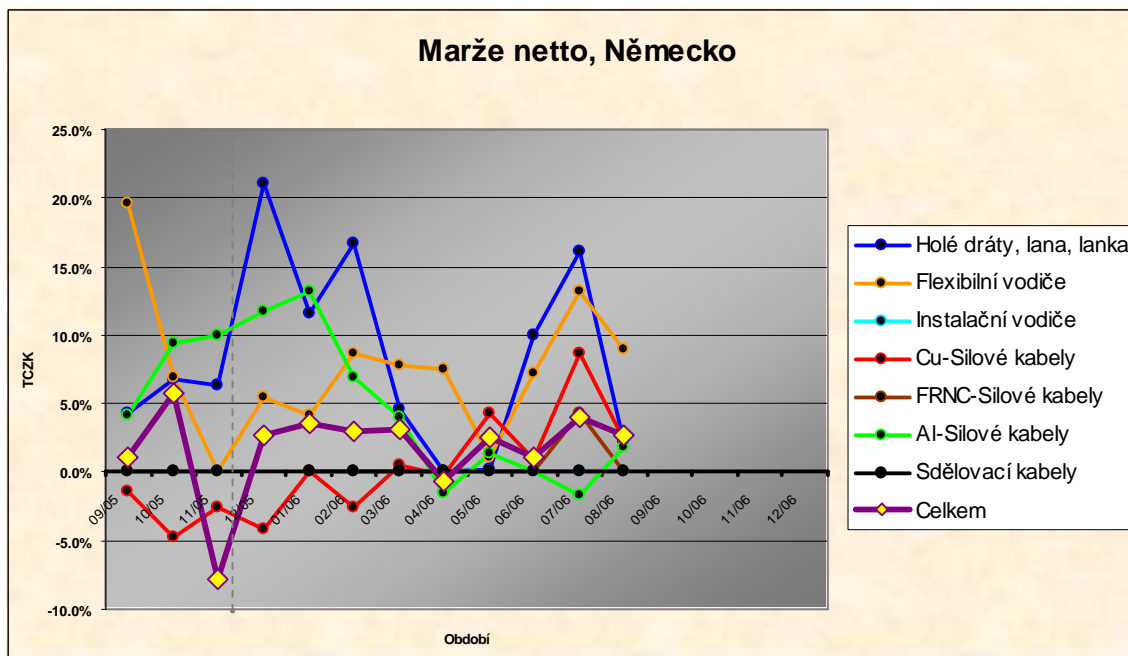
4.5.1 Metodika ve firmě PRAKAB

Ve firmě PRAKAB vyhodnocuje oddělení controllingu rentabilitu jednotlivých výrobků v kombinaci výrobek a země zákazníka. Tento výkaz v měsíční frekvenci pak poskytuje přehled o maržích jednotlivých výrobků v daných zemích. Tím je umožněno srovnávání výnosnosti prodeje mezi jednotlivými zeměmi a výrobky či skupinami výrobků. Tato analýza je pak velmi dobrý pomocník v dobách problémů s kapacitami, kdy se firma rozhoduje, komu a co prodá. Logicky jsou pak preferovány výrobky a odběratelé, z kterých má firma největší dlouhodobý profit. O tom však rozhoduje obchodní oddělení a management firmy, oddělení controllingu poskytuje pouze potřebné informace, které tato rozhodnutí ovlivňují.

4.5.2 Zdrojová data pro výpočet

Tato výrobková analýza vychází z položek faktur a nákladových kalkulací jednotlivých výrobních zakázek. Každému fakturovanému výrobku je přiřazena nákladová kalkulace. Tím máme údaje o prodejní ceně i nákladech na výrobek, rozdělených dle kalkulačního schématu na materiál, materiálovou režii, výkonovou část, výrobní režii, správní režii, odbytovou režii a náklady na transport a obaly. Odečtením nákladů na výrobek od prodejní ceny dostáváme netto marži výrobku. Pokud bychom odečetli od prodejní ceny jen výrobní skladovou cenu, skládající se z materiálu, materiálové režie, výkonové části a výrobní režie, dostali bychom brutto marži. Vztáhneme-li tyto marže k prodejní ceně, dostáváme hodnoty vyjádřené v %. Tyto marže jsou pak za jednotlivé skupiny výrobků a země graficky vyhodnocovány a sledovány v časové řadě. Přehled netto marží u jednotlivých sortimentních skupin v Německu uvádí následující graf:

Obr. č. 10 Marže netto pro německý trh



Zdroj: Interní materiál firmy

Na základě tohoto vyhodnocení obchodníci zdůvodňují případné záporné marže. Je to velmi podrobná analýza hospodaření podniku.

4.6 Controlling zásob

Další úlohou oddělení controllingu ve firmě PRAKAB je pravidelné vyhodnocování zásob hotových výrobků. Ve firmě za výši zásob hotových výrobků zodpovídá především obchodní oddělení a jeho tři prodejní kanceláře, neboť výroba vyrábí na základě požadavků obchodního oddělení.

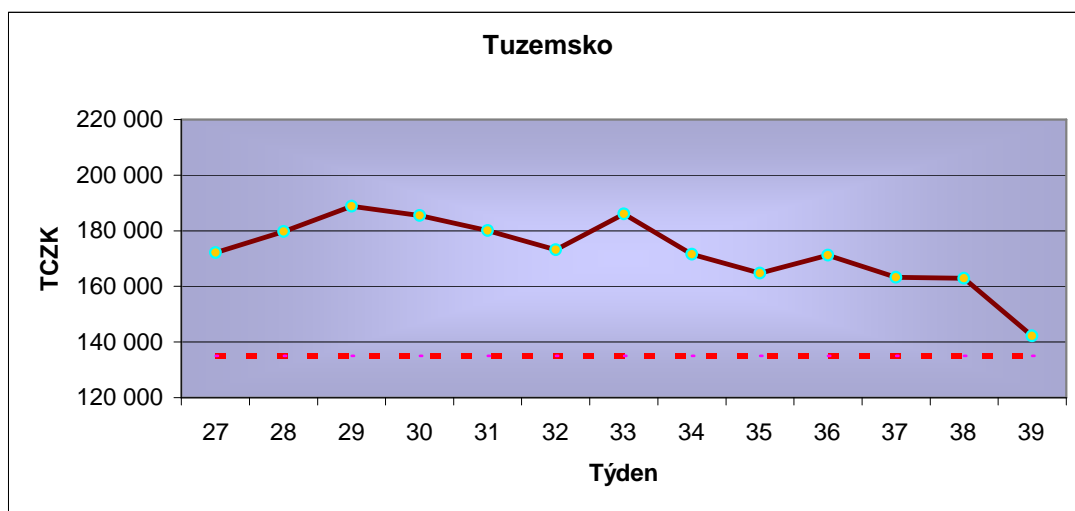
4.6.1 Odlišné pohledy jednotlivých útvarů na výši zásob

Výše zásob je velmi často diskutovaným tématem, neboť se zde střetávají dva pohledy, a sice pohled obchodníků, kteří by chtěli mít na skladě výrobků co nejvíce a uspokojovat tak potřeby svých zákazníků zcela pružně a dále pohled ekonomů, kteří by chtěli mít na skladě zásob co nejméně, protože ty vážou kapitál a ztěžují finanční řízení podniku z pohledu likvidity. Z těchto důvodů jsou dány obchodníkům kvartální limity výše zásob, které by měly krýt sezónní výkyvy, zabezpečit pružné uspokojování potřeb odběratelů, a přesto utápnout co možná nejméně pracovního kapitálu.

4.6.2 Týdenní hodnocení zásob hotových výrobků

Zásoby hotových výrobků se ve firmě vyhodnocují jednak ke konci měsíce a jednak ke konci každého kalendářního týdne. Týdenní analýzy se rozdělují dle jednotlivých prodejních kanceláří (kancelář pro tuzemsko, export a pro prodeje mateřské společnosti, kam putuje zhruba 1/3 veškeré produkce) a ukazují vývoj v časové řadě, včetně dodržování stanovených limitů. Pro názornost přikládám vývoj zásob pro tuzemský trh v tisících Kč:

Obr. č. 11 Týdenní vývoj zásob hotových výrobků na skladě pro tuzemský prodej



Zdroj: Interní materiál firmy

Hnědá spojnice uvádí vývoj zásob na tuzemském trhu v tisících Kč. Přerušovaná červená čára představuje stanovený limit výše zásob v tomto kvartále. Z toho je zřejmé, že není limit dodržován. Důvodem v tomto případě však není nekázeň obchodníků, nýbrž neplánovaně vysoké ceny barevných kovů, obsažených ve výrobcích.

4.6.3 Měsíční hodnocení zásob hotových výrobků

Měsíční analýza zásob hotových výrobků je od této týdenní naprosto odlišná. Neporovnává hodnoty v časové řadě a je vyhodnocována na úrovni jednotlivých výrobků a prodejních kanceláří. Umožňuje tudíž pohled na sklad po jednotlivých sortimentních položkách. Dalším specifikem je, že u každého výrobku, který leží na skladě v hodnotě vyšší než 500 tisíc Kč a má obrátku zásob delší než 3 měsíce, musí být konkrétním obchodníkem zdůvodněna jeho skladová výše. Lze říci, že skladu výrobků je věnována poměrně velká pozornost, neboť jejich hodnota se pohybuje mezi 15 – 20 % celkové bilanční sumy podniku PRAKAB.

5 Návrhy a doporučení

V předchozích kapitolách jsem se zaměřil na analýzu těch nejpodstatnějších činností oddělení controllingu v podniku PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.. Záměrem této práce nebylo v žádném případě obsáhnout a popsat veškeré úkoly a činnosti, které zde místní controlleři vykonávají. V následujících kapitolách se pokusím nastínit některé mé návrhy a doporučení, které bych rád uvedl v tomto podniku do praxe a která by dle mého názoru vedla ke zlepšení, popř. k podpoře v oblasti finančního řízení.

5.1 Zavedení Profit center

V současné době jsou hospodářské výsledky sledovány mj. přes výkaz zisků a ztrát za podnik jako celek. Pouze náklady jsou rozdělovány na jednotlivá nákladová střediska. Na nákladových střediscích je možno sledovat jednotlivé náklady, lze je porovnávat s plánem, se skutečností minulého roku, či jejich vývoj v časové řadě. Avšak u výnosů tato možnost již není, neboť se neúčtují z logiky věci na nákladová střediska. Prvním mým návrhem bylo proto zavedení tzv. „účetnictví Profit center“. Profit centrum je v systému nadefinovaný výnosový objekt, na který se přímo účtují výnosy (obdoba nákladového střediska pro evidenci nákladů) a v rámci měsíční, resp. roční controllingové závěrky se na ně přerozdělují i veškeré náklady. Po provedení přeúčtovacích běhů v rámci controllingové závěrky je následně možné vytvářet výkazy zisků a ztrát nejen za podnik jako celek, nýbrž i za dílčí segmenty, nebo-li profit centra.

5.1.1 Možná profit centra ve firmě PRAKAB

Za tímto účelem bych zavedl v systému profit centra odpovídající hlavním sortimentním skupinám, kterých je zde osm plus jedno profit centrum pro technické účely.

Jedná se o :

- § Holé dráty, lana a lanka
- § Flexibilní vodiče
- § Instalační vodiče
- § Silové Cu kabely
- § FRNC silové kabely
- § Silové Al kabely

§ Středně- a vysokonapětové kabely

§ Sdělovací a signální kabely

Profit centrum pro technické účely systému se odborně nazývá dummy profit centrum a slouží k tomu, když účetní doklad při účtování o výnosech nenese informaci o profit centru, je automaticky zaúčtováno na toto dummy profit centrum. Na konci měsíce po skončení účtování se toto profit centrum musí zkontrolovat, a pokud je na něm něco naúčtováno, je nutné zjistit, kam tato účtování měla správně přijít, a dané částky na tato profit centra přeúčtovat.

5.1.2 Nutná vzájemná přiřazení jednotlivých objektů

Aby jednotlivá účtování v rámci nákladových a výnosových účtů probíhala korektně na profit centra (i na nákladová střediska), je nutno v systému všem nákladovým a výnosovým účtům do jejich kmenového záznamu přiřadit informaci, zda při účtování na ně se bude účtovat na výnosový či nákladový objekt. V praxi se většinou přiřazují nákladové objekty k účtům nákladovým. U výnosových účtů toto tak jednoduše shrnout nelze. Záleží na druhu účtování. Všeobecně však platí, že na výnosové účty se účtuje v rámci profit center. U typů účtování, jako např. naskladňování na sklad hotových výrobků či polotovarů je nutné přiřadit výnosovému účtu nákladový typ objektu, jelikož se účtuje z výrobních zakázek, které jsou objektem nákladovým a nikoli výnosovým. Výnosovým objektem jsou profit centra a nákladovým objektem jsou nákladová střediska a výrobní zakázky. Potom při samotném účtování do hlavní knihy systém nedovolí uložit účetní doklad, aniž by neobsahoval u relevantních účtů profit centrum či nákladové středisko.

Dalším důležitým úkonem by bylo přiřazení jednotlivých materiálových položek, tj. všech výrobních i pomocných materiálů, polotovarů, hotových výrobků i obchodního zboží, těmto profit centrům. Tím se zajistí jisté vazby mezi materiálovými pohyby a jejich účtováním. Jedná se zejména o spotřebu těchto materiálových položek a její účtování přímo na jednotlivá profit centra, dále účtování naskladnění polotovarů či hotových výrobků na příslušný sklad, a tím ovlivnění změny stavu zásob vlastní výroby po příslušných profit centrech, dále spotřebu polotovarů do zakázek a vyskladnění hotových výrobků z titulu jejich prodeje, čímž je taktéž ovlivněna změna stavu zásob vlastní výroby, tentokrát opačným směrem a taktéž na bázi jednotlivých profit center. A dále účtování faktur, a tím účtování výnosů z prodeje vlastních výrobků na jednotlivá profit centra.

5.1.3 Účtování na profit centra

Samotné účtování na profit centra probíhá dvojím způsobem. Jednak se jedná o přímé účtování pomocí primárních účtů. Zde se účtují veškeré výnosy a některé náklady. Tato účtování se zobrazují na profit centrech pod vlastními čísly účtů. Druhým typem účtování na profit centra je nepřímé účtování nákladů v rámci controllingové závěrky.

5.1.4 Controllingová závěrka

Vlastní controllingová závěrka se skládá z několika po sobě jdoucích operací, které musí navazovat v určeném pořadí, jinak by došlo k nekonzistencím rozúčtovaných nákladů. Operacemi jsou zde myšleny předem nadefinované rozúčtovací běhy, kde je stanoveno, z jakého nákladového střediska a jakého primárního účtu se odúčtuje jaká částka a na jaké nákladové středisko popř. profit centrum bude v rámci určitého sekundárního účtu zaúčtována. Po proběhnutí všech rozúčtovacích běhů musí být suma všech nákladových středisek rovna nule a veškeré zůstatky jsou jen na profit centrech.

Nejprve je však nutno zkontrolovat nově založené nákladové a výnosové účty a zabezpečit jejich zařazení do příslušných rozúčtovacích operací.

Máme-li všechny účty přiřazeny, přistoupíme k samotné závěrce. Ta obnáší postupné odúčtování veškerých nákladů z nákladových středisek a jejich naúčtování na profit centra. Tato přeúčtování musí probíhat na základě předem stanovených rozúčtovacích klíčů, což jsou v podstatě definované procentuální poměry, v jakých se budou náklady rozdělovat. Přeúčtování by měla víceméně korespondovat s kalkulačním schématem podniku.

Proto bych navrhol následné rozúčtovací běhy:

Materiálová režie, která obnáší rozdělení nákladů středisek nákupního marketingu, centrálního skladu a šrotiště. Náklady by byly rozvrhovány v rámci výrobních zakázek a přes přiřazené profit centrum by byly na tato profit centra naúčtovány v rámci sekundárních účtů. Rozvrhovou základnou pro jednotlivé zakázky by potom byla hodnota jednotlivých zakázek na úrovni výrobních nákladů.

Výrobní režie by obsahovala náklady středisek správy technicko-výrobního úseku a technologie. Jejich podrobný výčet je obsažen v příloze této práce. Tyto náklady bych rozděloval taktéž na základě výrobních nákladů jednotlivých výrobních zakázek a přiřazoval je na jednotlivá profit centra pomocí výrobních zakázek.

Správní režie obnáší náklady správních nákladových středisek. Rozúčtování by probíhalo na základě předem definovaných rozúčtovacích klíčů, které jsou pro každé nákladové

středisko specifické. Např. pro střediska typu vedení společnosti, ostraha podniku, QM, ekonomický úsek bych použil rozdělení na základě obrátu jednotlivých profit center po odečtení jejich materiálové spotřeby. Nákladové centrum personálního útvaru bych rozúčtoval na základě počtu lidí evidovaných na jednotlivých profit centrech. Náklady IT bych přerozděloval na základě počtu přidělených počítačů do jednotlivých úseků.

Odbytová režie by obnášela náklady správy obchodního úseku, marketingu a expedice. Tyto náklady bych navrhoval rozdělovat na základě dosaženého obrátu. V rámci odbytové režie bych současně přerozděloval náklady na obaly a transport. Za rozvrhovou základnu bych navrhoval procentuální rozdělení na základě plánu vyrobených kilogramů produkce pro jednotlivá profit centra.

Dále by taktéž muselo být provedeno rozúčtování nákladů jednotlivých budov, ať již výrobních hal, či jen správních. To bych prováděl na základě metrů čtverečných zabrané plochy jednotlivými středisky. Následovala by i přeúčtování s cílem rozdělení nákladů typu elektrické energie na základě plánovaných kWh a tepelné energie na základě zabrané plochy, nákladů údržby na základě vykázaných činností, přeúčtování nákladů zkušeben kabelů dle odvedených hodin práce apod.

Po provedení všech běhů je nutno zkontrolovat, zda byly odúčtovány z nákladových středisek veškeré náklady. Pokud ne, je nutné zbývající náklady zanalyzovat, náklady odúčtovat ručně a pokusit se tyto nedostatky zakomponovat do některých zúčtovacích běhů pro příští měsíce. Po kompletním zúčtování nyní vidíme na daných profit centrech patřičné výnosy i náklady a můžeme tak vyhodnocovat jejich hospodářskou úspěšnost za dané období.

5.1.5 Vliv na režijní přírážky v kalkulačním schématu

V souvislosti s rozdělením veškerých nákladů na profit centra bych dále navrhoval i výpočet režijních přírážek, kterým jsem se věnoval v předchozích kapitolách, pro každé profit centrum a tím i skupinu výrobků samostatně. Princip by byl shodný jako při výpočtu přírážek za podnik jako za celek. Byly by však k dispozici podrobněji vykazované hodnoty a myslím si, že by byla škoda je takto nevyužít.

5.2 Podrobnější sledování vybraných bilančních pozic

Druhým návrhem pro zlepšení finančního řízení podniku by bylo podrobnější sledování a vyhodnocování vybraných bilančních pozic.

5.2.1 Zásoby

Nejprve bych se zaměřil na analýzu **zásob**, díky níž by mohl být vyvíjen systematický tlak na jejich snižování, popř. držení na minimální možné úrovni. V jedné z předchozích kapitol jsem se věnoval vyhodnocování zásob na skladě hotových výrobků. Toto vyhodnocování pokládám za dostatečné. Jsou hodnoceny v týdenní i měsíční frekvenci, po jednotlivých výrobních artiklech, zásoba jednotlivých výrobků je konkrétně zdůvodňována a za její výši nesou zodpovědnost prodejní kanceláře obchodního úseku. Naproti tomu v podniku PRAKAB postrádám komplexnější vyhodnocování i ostatních zásob, než pouze hotových výrobků.

Zaměřil bych se zejména na sklad materiálu a nedokončenou výrobu. Obchodní zboží tvoří totiž jen nepatrnou část z celkových zásob a je nakupováno jen v případě nedostatečných kapacit výrobních strojů u potvrzených zakázek, popř. při poruchách klíčových výrobních strojů.

Sklad výrobního materiálu tvoří svoji hodnotou zhruba 30% z veškerých zásob. Zásoby jsou objednávány na základě požadavků výroby, generovaných automaticky dle plánovaných výrobních zakázek. Zásoby by pravděpodobně nemohly být vyhodnocovány podle jednotlivých profit center, jelikož je většina vstupních surovin stejná pro všechna profit centra. Materiály bych vyhodnocoval podle položek a systém by počítal jejich obrátku. Vyhodnocování by bylo prováděno měsíčně. Vývoj stavu celkem a nejdůležitějších položek jednotlivě (např. vstupní měděný drát 8mm, vstupní hliníkový drát 9,5mm, PVC, PE, výplňová guma atd.) by byl zpracováván graficky. Zde by bylo možné nárůst jednotlivých surovin zdůvodnit a zásoby materiálu tak efektivněji řídit. Na základě spočítané obrátky by bylo možné vytvářet seznamy materiálů s dlouhou obrátkou, resp. již nepoužitelné materiály a tyto suroviny by byly navrhovány při dobrém hospodářském výsledku ke šrotaci. Nepotřebné materiály pouze váží kapitál, zabírají místo na skladě a nafukují hodnotu skladu.

Druhou skupinou, na kterou bych se více zaměřil, je rozpracovaná výroba. Tu bych taktéž sledoval v měsíční frekvenci, a to na základě jednotlivých zakázek. Důvodem, proč ji sledovat po výrobních zakázkách a ne po výrobních artiklech, je jejich hodnota. Do

zakázek jsou totiž postupně načítány jednotlivé spotřebované materiály v daných operacích. Zakázka je potom ohodnocena jen na bázi skutečně spotřebovaných surovin a výkonů. Bylo by tak i možno sledovat, jak dlouho byla která zakázka ve stavu rozpracovanosti. Delší takovéto setrvání by bylo zdůvodňováno a tento přehled by přispíval k efektivnímu řízení rozpracovanosti. Velká rozpracovanost totiž váže kapitál, zabírá ve výrobě místo a navíc zbytečně zabírá bubny, kterých se musí potom více nakupovat.

5.2.2 Pohledávky

Za další bilanční položku bych si vybral sledování **pohledávek z obchodního styku**, což jsou pohledávky z prodaných, ale ještě nezaplacených našich výrobků. Navrhoval bych sledování v měsíční frekvenci a v členění dle lhůty splatnosti na pohledávky zatím nesplacené a pohledávky splacené. Pohledávky po splatnosti bych dále dělil na pohledávky po splatnosti do 10 dnů, do 30 dnů, do 60 dnů, do 90 dnů, do 120 dnů a nad 120 dnů. Dle takovéto sestavy by bylo možné vytvářet v průběhu roku opravné položky na nedobytné pohledávky. Druhým pohledem na pohledávky bych navrhoval jejich sledování po jednotlivých odběratelích. Výběr bych však omezil např. na prvních 30 - 50 největších odběratelů, kteří tvoří většinu obrátu. Tato analýza by mohla následně sloužit i jako podklad pro upomínkové řízení a tím pro plánování penalizace zákazníků za pozdní platby, i když penalizace v tak silně konkurenčním prostředí, jako je kabelářský trh, je víceméně pouhou teorií. Nicméně je však snaha o co nejkratší lhůty splatnosti, a tím i spojené co nejmenší finanční nároky na financování pohledávek.

5.2.3 Závazky

A poslední rozvahovou položkou, kterou bych navrhoval podrobněji sledovat, jsou **závazky z obchodního styku**. Závazky z obchodního styku jsou takové závazky, kdy nám byl dodán materiál či služba, a nebyly námi ještě uhrazeny. Zde bych se zaměřil na jejich sledování taktéž v měsíční periodě a rozdělil bych je na dodavatele mědi, hliníku, plastických hmot, energií, služeb a dodavatele ostatní. Zde je opačný tlak na naše dodavatele než na naše odběratele, a tím je snaha o co nejdelší lhůty splatnosti za poskytnuté dodávky či služby.

5.2.4 NWC

Z toho vyplývá, že pokud bychom měli delší lhůty splatnosti od našich dodavatelů, než jaké poskytujeme našim odběratelům, potom by naši dodavatelé financovali naše pohledávky. Podobnou problematikou se zabývá ukazatel zvaný NWC (z angličtiny Net Working Capital), neboli čistý pracovní kapitál, který je počítán dle následujícího vzorce:

$$NWC = (\text{zásoby} + \text{pohledávky z obchodního styku}) - \text{závazky z obchodního styku}$$

Cílem je mít pracovní kapitál co možná nejmenší, neboť pak potřebujeme méně finančních prostředků na financování chodu podniku, a tím i méně úvěrů a méně nákladových úroků. Proto také z logiky věci vyplývá, že je snahou firem, mj. i z účelu rozumné likvidity, se snažit o nízké zásoby a nízké pohledávky, naopak ale o vyšší závazky. Pokud by byl pracovní kapitál roven nule, znamenalo by to, že naše zásoby i pohledávky financují naši dodavatelé, což by byl stav velmi žádoucí, nicméně v praxi pravděpodobně nedosažitelný. Aby u pracovního kapitálu byl zohledněn vliv obrátu, kdy při vzrůstajícím obrátu budou patrně narůstat pohledávky, zásoby i závazky, zavedl bych ještě sledování procentuálního ukazatele, a to podílu pracovního kapitálu na obrátu.

5.3 EVA

5.3.1 Všeobecně

V současné době jsou hospodářské výsledky ve firmě PRAKAB posuzovány na bázi výkazu zisku a ztrát. Tento výkaz a jeho jednotlivé pohledy na zisk však berou v úvahu pouze zisk účetní, stanovený na základě zaúčtovaných jednotlivých účetních dokladů. Na základě tohoto zisku je následně hodnocen podnik, jeho management a formou prémie i samotní zaměstnanci. Problematické je, že vykazování tohoto zisku ještě neznamená, že jsou tvořeny nové hodnoty. V moderní praxi je však na zisk podniku nahlíženo i jako na zisk ekonomický, kdy jsou uhrazeny nejen běžné náklady, ale i náklady kapitálu a zejména náklady kapitálu vlastního. Z toho plyne, že vykazujeme ekonomický zisk, když je účetní zisk větší než náklady na vložený vlastní kapitál.

Z těchto důvodů bych navrhoval v podniku PRAKAB zavést ukazatel na sledování ekonomické přidané hodnoty, známý pod zkratkou EVA (vychází z anglického názvu Economic Value Added).

Ukazatel EVA tedy chápeme jako provozní zisk po zdanění po odečtení nákladů na kapitál a je počítán dle následujícího vzorce:

$$EVA = NOPAT - (\text{Kapitál} \times WACC),$$

kde NOPAT je čistý zisk z operační činnosti (z angličtiny Net Operating Profit After Taxes), za kapitál je zde brán jen kapitál potřebný k hlavnímu provozu podniku a WACC jsou průměrné vážené náklady kapitálu (z angličtiny Weighted Average Cost of Capital).

Pokud dostaneme ukazatel kladný, vytváříme nové hodnoty, pokud vyjde ukazatel záporný, hodnoty naopak ztrácíme.

Aby bylo možno tento ukazatel počítat, bylo by nutné modifikovat některé stávající výkazy, které by následně sloužily jako podklady pro výpočet. Zaměřím se zde na změny, které jsou relevantní pro podnik PRAKAB, a nebudu se zabývat odlišnostmi všeobecně.

5.3.2 NOPAT

Jednalo by se o úpravu výsledovky za účelem získání NOPAT. Zde by se vycházelo z výsledku hospodaření z běžné činnosti před zdaněním, kde by se korigovaly položky typu placené úroky z finančních nákladů, manka a škody, mimořádné náklady a výnosy, prodeje dlouhodobého majetku, rozpouštění rezerv, dále by bylo nutno odečíst leasingové splátky a přičíst odpisy majetku pořízeného na leasing. Od takto upraveného výsledku by se odečetla daň z příjmu, stanovená jako součin upraveného výsledku a aktuální daňové sazby.

5.3.3 Operativní kapitál

Druhý modifikovaný výkaz by vycházel z rozvahy a sloužil by ke stanovení výše kapitálu. Jedná se o aktiva po vyloučení neoperačních aktiv a snížená o neúročený cizí kapitál. Mezi neoperační aktiva, které by měly být z aktiv vyloučeny, jsou relevantní zejména nedokončené investice, jelikož se zatím nepodílejí na provozní činnosti podniku.

Dále je nutné k aktivům připočítat ta operační aktiva, která nejsou v rozvaze evidována. Jedná se o investiční majetek pořízený na leasing a vstupující do účetnictví pouze nákladově formou pravidelných splátek. Toto navýšení by mělo být na základě tržní ceny majetku a po snížení jeho hodnoty o dopočítané odpisy.

Nyní je ještě nutné snížit aktiva o neúročené krátkodobé závazky, což jsou víceméně dodavatelské úvěry v podobě závazků z obchodních vztahů, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení, stát-daňové závazky a dotace, a potom podmíněně

závazky za společníky a sdruženími, podniky s rozhodujícím či podstatným vlivem, pokud tedy nejsou úročeny.

5.3.4 WACC

Poslední potřebnou položkou z výše uvedeného vzorce jsou průměrné vážené náklady na kapitál (WACC). Ty jsou počítány dle vzorce:

$$\text{WACC} = (\text{Náklady vlastního kapitálu} \times \text{váha vlastního kapitálu}) + (\text{Náklady cizího kapitálu} \times \text{váha cizího kapitálu}) \times (1 - \text{daňová sazba})$$

Váha vlastního kapitálu je podíl vlastního kapitálu na celkovém kapitálu.

Váha cizího kapitálu je podíl cizího kapitálu na celkovém kapitálu.

Náklady vlastního kapitálu se skládají z bezrizikové míry, která v současnosti činí 3,87% na základě českých vládních dluhopisů 3.75/20, a dále z tržní očekávané návratnosti násobené rizikovým faktorem Beta. V současné době činí náklady vlastního kapitálu 9,87%

Náklady cizího kapitálu plynou z úroků krácených o daňový štít, popř. z výnosnosti dluhopisů se stejnou bonitou, jako má daný podnik.

Nezbytnou podmínkou pro sledování a vyhodnocování ukazatele EVA je součinnost firemního Top Managementu. Na tomto ukazateli by bylo možné založit i motivování vedoucích pracovníků formou prémiového systému.

5.4 Rozvržení struktury účetních výkazů do 3 úrovní

V současné době jsou účetní výkazy sestavovány ve struktuře, jak uvádí příloha této práce. Struktura kopíruje zákonem předepsanou formu, místy jsou dle potřeb podniku některé pozice dále děleny na podrobnější položky. Všechny pozice těchto výkazů jsou však na stejné úrovni. To znamená, že když chce někdo nahlédnout do těchto výkazů, je mu k dispozici jen tato jedna forma z pohledu podrobnosti sledování. Potom např. pracovníci z technicko-výrobního úseku, kteří nejsou v orientaci v ekonomických výkazech příliš zdatní, jsou nuceni procházet veškeré pozice, i když je zajímají jen položky typu obrát, materiálová spotřeba, mzdy a hospodářský výsledek. Pro tento typ lidí je takováto forma výkazu zbytečně podrobná, a tím znesnadňuje orientaci ve výkazu. Na druhé straně pro ekonomicky fundované zaměstnance je takováto struktura příliš stručná, neboť by rádi viděli, jaké konkrétní účty se za danými pozicemi skrývají. Tato možnost podrobné

analýzy samozřejmě je k dispozici, ale pouze nepřímo. Veškeré účty hlavní knihy jsou přiřazeny těmto skupinám, kde jsou prováděny jejich součty.

Z těchto důvodů bych navrhoval změnit strukturu rozvahy a výsledovky, a to do tří úrovní. V první úrovni by byly zobrazeny jen hlavní sumární skupiny. U výkazu zisků a ztrát by se jednalo např. o tržby, změna stavu, aktivace, spotřeba materiálu a energie, služby, mzdové náklady, daně a poplatky, odpisy, atd. Druhá úroveň by znamenala rozpad těchto položek na další „podpoložky“, pokud tomu věcná povaha položek dovoluje. Jednalo by se např. o podrobnější sledování obrátu, např. pro tuzemsko, export, bonusy, prodej odpadu. U mzdových nákladů by se jednalo např. o rozdělení na THP, dělníky, odvody, atd. Třetí úroveň by znamenala rozpad těchto podskupin na jednotlivé účty. Pro názornost uvádím zamýšlenou strukturu u personálních nákladů v tabulce:

Tab. č. 6 Struktura personálních nákladů

Úroveň	Položka
1	PERSONÁLNÍ NÁKLADY
2	THP
3	521 400 Mzdy THP
2	DĚLNÍCI
3	521 100 Přímé mzdy - výroba
3	521 200 Přímé mzdy - pomocné provozy
3	521 300 Režijní mzdy
2	NÁKLADY NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ
3	524 101 Zákonné ZP výroba
3	524 102 Zákonné ZP pomocné pr.
3	524 103 Zákonné ZP režijní
3	524 104 Zákonné SP THP
3	524 201 Zákonné SP výroba
3	524 202 Zákonné SP pomocné pr.
3	524 203 Zákonné SP režijní
3	524 204 Zákonné SP THP
2	SOCIÁLNÍ NÁKLADY
3	528 001 Závodní strav.-příspěvek
3	528 002 Nápojové automaty
3	528 003 Dětská rekreace

Zdroj: Vlastní zpracování

Obdobně by se postupovalo i u rozvahy. Součty příslušných účtů (třetí úroveň) by tvořily hodnotu podskupin (druhá úroveň) a součty příslušných podskupin by tvořily hodnoty hlavních skupin (první úroveň). Pomocí funkcionalit programu MS Excel by bylo možné

zobrazovat jen požadované úrovně. Se zdrojovými daty pro skutečnost by problém nebyl, neboť pocházejí z účetnictví, kde se taktéž účtuje po jednotlivých účtech.

Bylo by však nutné upravit proces tvorby plánu a forecastu, které nejsou v současnosti vytvářeny po jednotlivých účtech. Procesu plánování jsem věnoval poměrně obsáhlou část této diplomové práce. Shrnujím v ní, jak se plánují jednotlivé položky rozvahy i bilance. Struktura naplánovaných pozic je shodná se strukturou účetních výkazů. Některé pozice se plánují na základě jednotlivých účtů, jako jsou například obrat, bonusy, opravy. Jiné pozice se dopočítávají pomocí statistických metod, jako například spotřeba materiálu. Takovéto pozice by se na jednotlivé účty daly rozpadnout, ale nedělá se to. A některé pozice jsou plánovány nikoli po jednotlivých účtech, nýbrž v sumě za pozici, a to většinou na základě zkušeností vývoje z minulých období. Nakonec se vše přepočítává tak, aby výsledek odpovídal struktuře výkazu. Zde by se proto muselo zavést plánování po jednotlivých účtech u každé pozice. V případě, že by výjimečně nebylo možné u některých pozic takovéto naplánování provést, naplánovalo by se vše na účet, kam bylo v minulosti v příslušné skupině účtováno nejvíce.

Myslím si, že taková forma účetních výkazů by usnadnila práci celé škále jejich uživatelů, od ekonomicky zdatných lidí až po laiky, neboť by si každý mohl navolit požadovanou strukturu, členěnou do příslušných úrovní. A nadále by došlo k zpřesnění plánovaných hodnot vytvářených při plánovacím procesu, neboť plánování po jednotlivých účtech umožňuje podrobnější analýzu těchto dat.

5.5 Analýza zpožděných výrobních zakázek

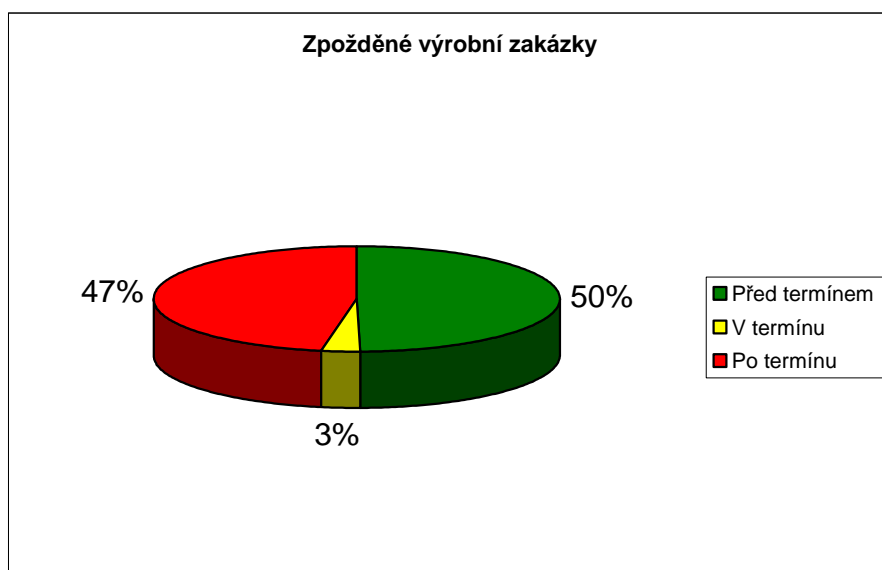
Posledním návrhem obsaženým v této práci je analýza zpožděných výrobních zakázek. Původním záměrem tohoto bodu byla analýza zpožděných dodávek z pohledu odběratelů. Chtěl jsem porovnávat termín dodání slíbený zákazníkovi se skutečným termínem dodání. Postupně se však ukázalo, že taková analýza je v této společnosti víceméně nemožná. Důvodů tohoto tvrzení je několik. Prvním problémem je definování slova dodávka. Je jedna dodávka synonymem pro jednu položku z objednávky, nebo se jedná o celou objednávku, která obsahuje desítky položek? Po hlubší analýze jsem zjistil, že na tuto otázku jedním slovem odpovědět nelze. Závisí na typu zákazníka. Např. pro velkoobchody, kam dodáváme na sklad, považují naši odběratelé každou dodanou položku za jednu dodávku. Naproti tomu při dodávce na konkrétní projekt, což je například stavba obchodního centra, považuje odběratel za splněnou dodávku takovou dodávku, kdy byly dodány veškeré nasmlouvané položky. Dalším problémem jsou rámcové objednávky, kdy

zákazník objedná celkové množství a zaváže se, že ho odebere do určitého data po dílčích dodávkách. Jelikož je takovýchto komplikací více, není možno za současného stavu zpožděné dodávky vyhodnocovat.

Proto navrhuji zavést analýzu podobného charakteru, kde se bude hodnotit zpoždění výrobních zakázek, při porovnání potvrzeného termínu výrobou se skutečným termínem vyrobení. Hodnocení bych navrhoval zobrazovat graficky prostřednictvím koláčového typu grafu. Ve vyhodnocování bych se zaměřil na dva body a sice:

Ø Rozdělení zakázek na vyrobené před termínem, v termínu a po termínu.

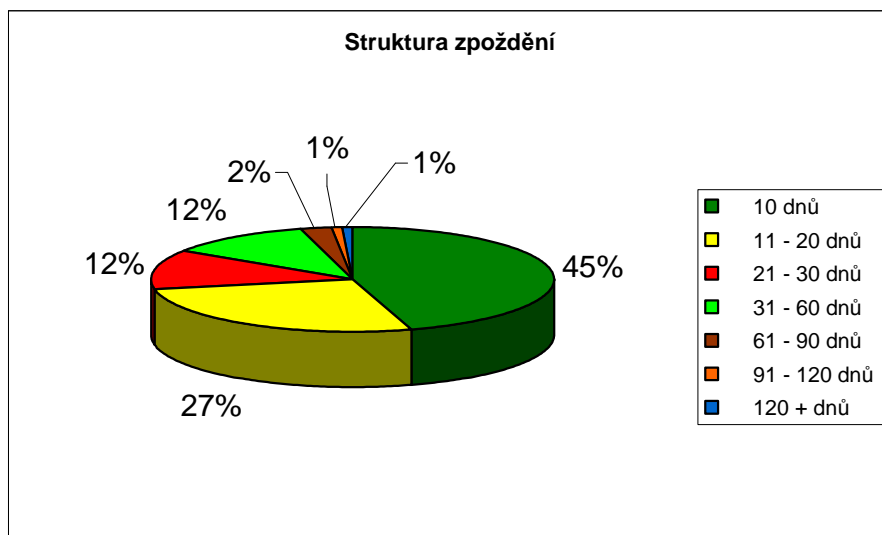
Obr. č. 12 Zpožděné výrobní zakázky



Zdroj: Vlastní zpracování

- Ø Rozdělení zakázek po termínu do časových intervalů, např. zpoždění do 10-ti dnů, 11 – 20 dnů, 21 – 30 dnů, 31 – 60 dnů, 61 – 90 dnů, 91 – 120 dnů a nad 120 dnů.

Obr. č. 13 Struktura zpožděných výrobních zakázek



Zdroj: Vlastní zpracování

Myslím si, že takováto analýza by byla dobrým vodítkem pro management firmy, zejména technicko-výrobního úseku, kde by mohli jednotlivá zpoždění analyzovat a vypracovávat nápravná opatření, aby se daným nedostatkům dalo v budoucnu zabránit, popř. je alespoň omezit.

Závěr

Controlling představuje integrovaný informační systém podniku. Jeho hlavním úkolem je poskytování informací vedení společnosti v požadované kvalitě i kvantitě, na základě nichž jsou prováděna ekonomická rozhodnutí. Integrace dat probíhá prostřednictvím dílčích podsystémů, jako systému účetního, logistického, personálního, technického a dalších. Z těchto dat vytváří controlling komplexní informace a ukazatele a porovnává je se stanovenými cíli, obsaženými ve vytvořených plánech, rozpočtech a cílech podniku a vzniklé odchylky vyhodnocuje.

V teoretické části této práce jsem se zaměřil na vznik pojmu a historii controllingu a jeho začlenění do vnitropodnikové struktury. Dále jsem se pokusil přiblížit jeho možnou organizaci a koncepční pojetí. Na praktickém příkladu společnosti PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s. ukazuji začlenění oddělení controllingu v rámci vnitropodnikových úseků a oddělení a dále rozčlenění firmy z nákladového pohledu, neboli rozčlenění na nákladová střediska. Poměrně obsáhlou část věnuji důležitosti zdrojů analyzovaných dat, jimiž jsou informační systémy. Konkrétně se zaměřuji na systém SAP a jeho standardní moduly, typické právě pro výrobní podnik.

V praktické části se věnuji analýze vybraných controllingových úloh ve společnosti PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.. Zaměřil jsem se na tvorbu finančního plánu a jeho začlenění do účetních výkazů. Dalším bodem mého zájmu byl controlling nákladů na výrobek, a to od metody oceňování jednotlivých druhů skladových položek, přes samotné kalkulace, až po výpočet hodinových strojových sazeb, režii a příplatků. Dále se věnuji tvorbě základních účetních výkazů ve společnosti dle českých účetních standardů a jejich transformaci do podoby odpovídající účetním standardům rakouským, kde je sídlo mateřské společnosti. Zbytek kapitoly je věnován metodám vyhodnocování produktivity a efektivnosti ve výrobě, analýze ziskovosti jednotlivých výrobků a controllingu zásob.

V navazující části navrhuji některá řešení, která dle mého názoru povedou k efektivnějšímu sledování provozně-hospodářských aktivit ve firmě. Jedná se o zavedení profit center ve firmě, což povede k podrobnějšímu sledování hospodaření firmy. Dále navrhuji implementovat ukazatel EVA, který udává, jestli kromě zisku účetního vytváříme i zisk ekonomický a s ním spojenou přidanou hodnotu. Taktéž navrhuji upravit strukturu účetních výkazů a rozdělit ji do tří úrovní, což zlepší informační schopnost těchto výkazů. Dalším návrhem je zavést podrobnější sledování položek tvořící pracovní kapitál, což

umožní jejich efektivnější řízení. A posledním návrhem je zavést analýzu zpožděných výrobních zakázek, jež bude sloužit jako podklad pro zjišťování příčin těchto zpoždění a následnou tvorbu nápravných opatření.

Některé mé návrhy byly již zavedeny do každodenní praxe a pomáhají v řízení společnosti. Některé však vyžadují větší zásah do interních procesů ve firmě a čekají na posouzení a schválení managementem společnosti.

Seznam literatury

- [1] ESCHENBACH, R. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1.
- [2] HORVATH, P. *Das Controlling*. 1. vyd. München: Valen Verlag, 1998. ISBN 3-8006-2336-6
- [3] HOTAR, G. *Economic Value Added*. 1. vyd. b.m.: b.n., cca 2006
- [4] INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-085-6.
- [5] MAŘÍK, M., Maříková, P. *Moderní metody hodnocení výkonnosti a oceňování podniku*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2005. ISBN 80-86119-61-0
- [6] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 6. vyd. Zlín: Anag, 2006. ISBN 80-7263-313-9
- [7] KRALICEK, P. *MBA Pocket Guide*. 1.vyd. Vídeň: Wirtschaftsverlag Überreuter, 1996. ISBN 3-7064-0240-8
- [8] WINTERHELLER, M., EGGER, A., *Kurzfristige Unternehmensplanung*. 9. vyd. Vídeň: Linde Verlag Wien, 1996. ISBN 3-85122-554-6
- [9] MRKOSOVÁ, J., *Podvojně účetnictví*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2000. ISBN 80-7226-346-3
- [10] POLLERT, A., *Das Lexikon der Wirtschaft*. 2. vyd. Bonn: BPB, 2004. ISBN 3-89331-503-9
- [11] SYNEK, M., *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-388-4
- [12] MLÁDEK, R., *Světové účetnictví*. 3. vyd. Praha: Linde Praha a.s., 2005. ISBN 80-7201-519-2
- [13] Interní materiály společnosti PRAKAB PRAŽSKÁ KABELOVNA, a.s.

Seznam tabulek a obrázků

- Tab. č. 1 Ideální dělba práce mezi manažerem a controllerem
Tab. č. 2 Výhody a nevýhody spolupráce mezi decentrálním a centrálním controllingem
Tab. č. 3 Statusy EDI
Tab. č. 4 Hlavní výrobní skupiny
Tab. č. 5 Členění oprav a údržby
Tab. č. 6 Struktura personálních nákladů

- Obr. č. 1 Prolínání činností controllera a manažera
Obr. č. 2 Štábní začlenění controllingu v organizační struktuře firmy
Obr. č. 3 Liniové začlenění controllingu v organizační struktuře firmy
Obr. č. 4 Uspořádání společnosti dle majetkové struktury
Obr. č. 5 Organizační struktura firmy PRAKAB
Obr. č. 6 Součásti elektronicky vytvořené zprávy
Obr. č. 7 Proces tvorby finančního plánu (hlavní skupiny)
Obr. č. 8 Vývoj ceny mědi v Eurech za 1 tunu
Obr. č. 9 Produktivita práce sledovaná ve vyrobených kg na 1 zaměstnance
Obr. č. 10 Marže netto pro německý trh
Obr. č. 11 Týdenní vývoj zásob hotových výrobků na skladě pro tuzemský prodej
Obr. č. 12 Zpožděné výrobní zakázky
Obr. č. 13 Struktura zpožděných výrobních zakázek

Seznam příloh

Příloha č. 1 (2 listy)

Výkaz zisků a ztrát společnosti PRAKAB za rok 2005

Příloha č. 2 (2 listy)

Rozvaha společnosti PRAKAB ke dni 31.12.2005

Příloha č. 3 (1 list)

Vzorová kalkulace výrobku

Příloha č. 4 (3 listy)

Seznam nákladových středisek společnosti PRAKAB